



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİ MADDİ  
HAKLARA İLİŞKİN MUHASEBE VE VERGİ  
UYGULAMALARININ TMS – 38 ÇERÇEVESİNDE  
İNCELENMESİ: TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ  
ÖRNEĞİ**

Hazırlayan

Esmâ ŞAHİN

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mihriban COŞKUN ARSLAN

TOKAT – 2018

## BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Mihriban COŞKUN ARSLAN danışmanlığında hazırlamış olduğum "*Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Gayri Maddi Haklara İlişkin Muhasebe ve Vergi Uygulamalarının TMS 38 Çerçevesinde İncelenmesi: Teknoloji Geliştirme bölgesi örneği*" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

... / ... / ...

ESMA ŞAHİN

AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİMADDİ  
HAKLARA İLİŞKİN MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARININ  
TMS – 38 ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ: TEKNOLOJİ  
GELİŞTİRME BÖLGELERİ ÖRNEĞİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 28 / 06 / 2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Doç. Dr. Süleyman Serdar KARACA

Üye : Doç. Dr. Mehmet DEMİR

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Mihriban COŞKUN ARSLAN

İmzası

*S. Karaca*  
.....  
*M. Demir*  
.....  
*M. Coşkun Arslan*  
.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 21/06/2018 tarih ve 29/1 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK



## TEŞEKKÜR SAYFASI

Teziminin konusunun belirlenmesinde, araştırma aşamasında, yön tayininde ve tamamlanması sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösteren, destek olan ve bana güvenerek bu yolda benimle ilerleyen değerli danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Mihriban COŞKUN ARSLAN'a sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Yüksek lisans eğitimim boyunca her türlü bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren ve destek olan değerli hocalarım Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ, Doç. Dr. Süleyman Serdar KARACA ve Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL'e minnetlerimi sunarım.

Çalışmalarım boyunca yardımlarını hiç esirgemeyen arkadaşlarım Seda ERDOĞAN ve Büşra TÜFEKÇİ'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Bu süreçte gösterdikleri sabır ve verdikleri destek için aileme, okuma konusunda benden manevi desteğini eksik etmeyen rahmetli babam İsmet ŞAHİN'e teşekkür ederim.

## ÖZET

Teknolojik gelişmeler, işletmeler için önem arz etmektedir. İşletmeler, en düşük maliyetle en yüksek verimin sağlanmasına yönelik teknolojiyi bir araç olarak kullanmaktadır. Buna bağlı olarak kamudaki işletmelerin bu amaçlarına yönelik teknolojik gelişmelere katkı sağlamak ve yatırımları desteklemek adına Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kapsamında avantajlar sunmaktadır. Özellikle Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan firmalara yönelik olarak yeni teknolojik ürünlerin ya da buluşların ortaya çıkarılması için birçok teşvik ve destek uygulanmaktadır. Sağlanan bu teşvik ve desteklerden faydalanan firmalar, birçok açıdan avantaja sahip olmaktadır.

Bu çalışma; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun, 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ve gelir vergisi ile kurumlar vergisi Kanunları kapsamında gayri maddi haklara sağlanan teşvik ve destekler çerçevesinde, bu haklara yönelik vergi teşviklerinin araştırılması ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtların incelemesi amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda ilgili kanunlar incelenerek Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyetlerde bulunan firmalara yönelik olarak vergisel avantajlar tespit edilmiş, Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalara ne tür teşvikler sağladığı araştırılmış ve bunlara ait muhasebe kayıtları üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmada; söz konusu bölgelerde faaliyetlerini gerçekleştiren firmaların Ar-Ge faaliyetleri kapsamında elde ettikleri gayr-i maddi haklara ilişkin sağlanan teşviklerden faydalanabilmeleri için ortaya çıkan buluşların patent ya da patente eşdeğer bir belgeye sahip olma şartının arandığı sonucuna varılmıştır. Patent ya da patente eşdeğer bir belge kapsamında yapılan Araştırma ve Geliştirme teşviklerine bağlı olarak gayr-i maddi hakların kiralanmasından, devrinden ya da satılmasından sağlanan kazançların yarısı için kurumlar vergisi istisnası vardır. Aynı şekilde bu hakların kiralanması, devri ya da satışına yönelik olarak Katma Değer Vergisi istisnası mevcuttur.

**Anahtar Kelimeler:** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Gayri Maddi Haklar, Transfer Fiyatlaması, Ar-Ge Teşvikleri.

## ABSTRACT

Technological developments are important for businesses. Businesses use the technology as a tool to provide the highest efficiency at the lowest cost. Accordingly, it offers advantages within the scope of Technology Development Zones in order to contribute to technological developments in the public sector and to support investments for these purposes. In particular, many incentive and support have been applied to the firms operating in Technology Development Regions. Companies that benefit from these incentive and support have many advantages in many respects.

This study was conducted to investigate the tax incentives for these rights and to investigate the related accounting records within the framework of the incentives and supports provided by the Law on Technology Development Regions No. 4691, the Law on support of research No. 5746 development and design activities, income tax and corporate tax laws. In this context, tax advantages was determined for companies operating in technology development regions by examinig the relevant laws, Investigations were made on the types of incentives provided by expenditures made in the scope of Research and Development activities and the accounting records related to these expenditures were emphasized.

In this study, in order to benefit from the incentives provided by the companies operating in the said regions in relation to the intangible rights they obtained within the scope of R & D activities, it was concluded that the requirement for the invention to have a patent or patent equivalent document has been sought. Depending on the research and development incentives made under the patent or patent equivalent, there is a corporate tax exemption for half of the profits derived from the sale or lease of intangible property rights. In the same way, there is an exception of Value Added Tax for the rental, transfer or sale of these rights.

**Key Words:** Technology Development Zones, Intangible Rights, Transfer Pricing, R & D Incentives.

## İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI .....	i
TEŞEKKÜR SAYFASI.....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	v
KISALTMALAR.....	ix
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. BÖLÜM .....</b>	<b>4</b>
<b>TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ (BİLİM VE TEKNOLOJİ PARKI-TEKNOPARKLAR) .....</b>	<b>4</b>
1.1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN ÖNEMİ.....	4
1.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN TEMEL AMAÇLARI .....	5
1.3. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN ÖZELLİKLERİ .....	6
1.4. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN KURULUŞ MODELLERİ.....	8
1.4.1. Merkezi Hükümet Ağırlıklı Model.....	8
1.4.2. Yerel Yönetim Ağırlıklı Model .....	8
1.4.3. Üniversite Ağırlıklı Model .....	8
1.4.4. Özel Sektör Girişimi Modeli .....	8
1.4.5. Karma Model.....	9
1.5. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN SAĞLADIĞI FAYDALAR .....	9
1.5.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Girişimcilere Sağladığı Faydalar .....	9
1.5.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Üniversitelere Sağladığı Faydalar .....	10
1.5.3. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Ülke Ekonomisine ve Yerel Ekonomiye Sağladığı Faydalar .....	11
1.6. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN DÜNYADAKİ GELİŞİMİ.....	12
1.7. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ. ....	13
<b>2. BÖLÜM .....</b>	<b>16</b>
<b>GAYRİ MADDİ HAKLAR .....</b>	<b>16</b>
2.1. GAYRİ MADDİ HAKLARIN ÖZELLİKLERİ .....	16
2.2. GAYRİ MADDİ HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	17
2.2.1. Fikrî Haklar .....	17

2.2.1.1. Eser .....	17
2.2.1.1.1. Eser Türleri.....	17
2.2.2. Sinaî Haklar .....	19
2.2.2.1. Patent .....	20
2.2.2.2. Marka .....	20
2.2.2.3. Faydalı Model .....	20
2.2.2.4. Endüstriyel Tasarımlar.....	20
2.2.2.5. Coğrafi İşaretler .....	21
2.2.2.6. Teknik Bilgi (Know-How).....	21
2.2.3. Diğer Gayri Maddi Haklar.....	21
2.2.3.1. Şerefîyeler .....	21
2.2.3.2. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı.....	22
2.2.3.3. Arama, İşletme ve İmtiyaz Hakları.....	22
2.3. TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA GAYRİ MADDİ HAKLARIN TESPİTİ.....	22
2.3.1. Transfer Fiyatlandırması .....	23
2.3.2. Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri.....	23
<b>3. BÖLÜM</b>	<b>26</b>
<b>TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI</b>	<b>26</b>
3.1. AMAÇ.....	26
3.2. KAPSAM .....	26
3.3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR .....	27
3.3.1. Belirlenebilirlik.....	27
3.3.2. Kontrol.....	27
3.3.3. Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlama.....	28
3.4. MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME .....	28
3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Ayrı Olarak Elde Edilmesi.....	28
3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın İşletme Birleşmeleri Sonucu Elde Edilmesi .....	29
3.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlığın Devlet Teşviki Yoluyla Elde Edilmesi.....	30
3.4.4. Varlıkların Takası Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi .....	30
3.4.5. İşletme İçinde Ortaya Çıkan Şerefîye.....	31



3.4.6. İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	31
3.4.6.1. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti.....	33
3.4.7. Giderin Muhasebeleştirilmesi.....	34
3.4.8. Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme .....	35
3.4.8.1. Maliyet Yöntemi .....	35
3.4.8.2. Yeniden Değerleme Yöntemi .....	35
3.4.9. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası .....	35
3.4.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	36
3.4.11. Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarmalar .....	36
<b>4. BÖLÜM</b>	<b>37</b>
<b>AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİMADDİ HAKLARIN</b>	
<b>MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI</b>	<b>37</b>
4.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....	37
4.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ .....	37
4.3. LİTERATÜR TARAMASI.....	37
4.4. AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİ MADDİ HAKLARIN	
MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI .....	43
4.4.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Ar-Ge Teşvikleri .....	44
4.4.1.1. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sağlanan	
Ar-Ge Teşvik ve Destekleri .....	44
4.4.1.2. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin	
Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Sağlanan Ar-Ge Teşvik ve	
Destekleri.....	46
4.4.1.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Sağlanan Ar-Ge	
Teşvik ve Destekleri .....	62
4.4.2. Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Gayri Maddi Hakların TMS 38	
Kapsamında Muhasebeleştirilmesi .....	63
4.4.2.1. Haklar.....	63
4.4.2.2. Araştırma ve Geliştirme Giderleri .....	64
4.4.2.3. Birikmiş Amortismanlar (-) .....	65
4.4.3. Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Gayri Maddi Hakların Vergisel	
Boyutu .....	66
4.4.3.1. Kurumlar Vergisi İstisnası .....	69
4.4.3.2. KDV İstisnası.....	70

<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>72</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>76</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>87</b>



## KISALTMALAR

<b>AGİ</b>	: Asgari Geçim İndirimi
<b>Ar-Ge</b>	: Araştırma ve Geliştirme
<b>AURP</b>	: Association of University Research Parks (Üniversite Araştırma Parkları Derneği)
<b>GMH</b>	: Gayri Maddi Haklar
<b>GV</b>	: Gelir Vergisi
<b>IASP</b>	: Uluslararası Bilim Parkları Birliği
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
<b>KOSGEB</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
<b>KV</b>	: Kurumlar Vergisi
<b>MÜHAK</b>	: Vergi Mükelleflerinin Haklarını Koruma Derneği
<b>ODTÜ</b>	: Orta Doğu Teknik Üniversitesi
<b>OECD</b>	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
<b>TGB</b>	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri
<b>TGBD</b>	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TÜBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>UKSPA</b>	: United Kingdom Science Parks Association
<b>UNFSTD</b>	: Birleşmiş Milletler Kalkınma İçin Bilim ve Teknoloji Fonu
<b>UNIDO</b>	: Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>WAINOVA</b>	: Dünya İnovasyon Birliği

## GİRİŞ

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (TGB); yenilikçi ve ileriye dönük teknolojik ürün veya hizmet üretmek amacıyla girişimci, akademisyen ve araştırmacıların ticari ve sınaî her türlü faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri ve üniversitelerin imkânlarından faydalanabilmelerini sağlamak amacıyla üniversite yanında ya da yakınında kurulan sosyal, kültürel ve akademik sitelerdir. TGB'nin yönetici şirketleri de teknoparklardır. Teknoparklar; araştırma kurumları yani üniversiteler ile sanayi kuruluşlarının aynı çatı altında araştırma, geliştirme ve inovasyon çalışmaları gerçekleştirdikleri; birbirleri arasında bilgi, teknoloji gibi konularda alışveriş sağladıkları; sosyal, ekonomik ve akademik yapının bütünleşerek organize şekilde araştırma ve iş geliştirme ekosistemleridir. Bu ortak girişim; sanayiye yönelik Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerini gerçekleştirme, endüstriyel yenilenmeyi güçlendirme ve ülkenin rekabet gücünü yükseltmek amacıyla kurulmaktadır. Yani teknoparkların temel amacı; yeni sınaî girişim için bir fikir ve ön tasarımı bulunan ama yeterli sermaye birikimi bulunmayan kişilere gerekli teknolojik desteğin sağlanmasıdır. Bu bağlamda üniversiteler Ar-Ge ile kendi bünyelerinde yeni “*Sanayi İş Birliği Bölümleri*” yapılanmasını başlatmışlardır. Bunun neticesinde ise “*Bilgi ve Teknoloji Parkları*” olarak nitelendirilen teknoparklar kurulmuş ve üniversiteler ile sanayinin etkin ve verimli şekilde iş birliğinin sağlanmasıyla, çalışmaların teknolojik ve bilimsel altyapısı oluşturulmuştur. Bununla birlikte TGB arasındaki iş birliğini sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Derneği (TGBD) kurulmuştur. TGB'nin yönetimi ve işletimi bakımından şartları ortaya koymak, TGB'nin performanslarını yükseltmeye yönelik etki değerlendirme konusunda ölçütleri geliştirmek, ülkemizdeki Ar-Ge ve teknoloji temelli yatırım politikalarını belirlemek ve uygulanması konusunda görüş ve önerilerde bulunmak TGBD'nin temel amacıdır. Ayrıca Kamu-Sanayi-Üniversite arasındaki iş birliğinin güçlendirilmesi ve toplumun Ar-Ge ve teknoloji konusunda bilgi ve duyarlılığının artırılması için çalışmalar yürütmektedir (TGBD, 2018).

Ar-Ge bir ürünün ya da bir çalışmanın etkisini, geliştirilmesini, verimliliğini sağlamak amacıyla uzman kişilerce ayrıntılı olarak yapılan araştırma olup ticari nitelikli olmayan bilgi üretmek ve bir yeniliği ortaya çıkarmak için yapılan araştırmalardır. Ar-Ge

faaliyetleri; teknolojik ve bilimsel alanda ortaya çıkan belirsizlikleri ortadan kaldırmak ve bunlara ışık tutmak için bilimsel ve teknolojik gelişmelere katkı sağlayacak yeni bilgilere ulaşılması, yeni yöntemlerle yeni ürün, işlem, madde ve malzeme, araç-gereç, yeni üretim yöntemi, süreci ve işlemlerinin araştırılması ya da geliştirilmesi, sistemler geliştirilerek çizim ve tasarım çalışmalarıyla yeni yöntemler ve prototipler üretilmesi, yeni ve orijinal tasarıma dayalı yazılım faaliyetleri, bir ürünün maliyetini azaltarak kalite, performans ya da standartlarını artırıcı yöntem/teknolojilerin araştırılmasıdır. Ar-Ge faaliyeti; çalışmaların sonlanarak üretimin başladığı ilk anda son bulur. Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan gayri maddi hak, satışa sunulabilir hal aldığı anda proje bitmiş kabul edilir. Bu nedenle bu tarih sonrası proje için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmez. Proje sonucu ortaya çıkan gayri maddi hakkın (patent, lisans vb.) aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir (Fidancı, 2017: 71-73).

Gayri maddi haklar, fikir ve sanat eserlerinden, faydalı model, marka, patent, tasarım, franchising, ticaret unvanı, arama, işletme adı, işletme ve imtiyaz haklarına kadar çok geniş kapsamlıdır. Gayri maddi hakların işletmelerin bilançosunda yer alması ile birlikte işletmeler açısından öneminin artması ve ekonomik olarak büyük yer kaplamasıyla bu hakların gelir vergisi (GV), kurumlar vergisi (KV) ve katma değer vergisi (KDV) doğrultusunda ihtilaflar yaşanmaktadır. Özellikle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında gayri maddi hakların aktifleştirilme şartları belirlenmiş olmakla birlikte, vergi mevzuatlarında gayri maddi hakların aktifleştirilme şartları düzenlenmemiş ve hangi gayri maddi hakların aktifleştirilmesi gerektiği ilkelere göre belirlenmiştir. Ayrıca gayri maddi hakların aktifleştirilmesi ile birlikte amortismanı da gündeme gelmiş ve aktifleştirilen gayri maddi hakların giderleştirilmesi amortisman ayırma yoluyla olmaktadır (Demir, 2012: 75).

Bu çalışmanın amacı; gayri maddi hakların 5746 sayılı Ar-Ge Kanunu ve 4691 sayılı Teknokent Kanunu ile TMS çerçevesinde; tespit edilmesi, aktifleştirilmesi, değerlemesi ve satışında elde edilen kazancın vergilendirilmesinin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV açısından durumunun araştırılmasıdır. Ayrıca, gayri maddi haklara ilişkin istisna düzenlemeleri ve istisna koşulları incelenerek, istisna kapsamına giren ve girmeyen gayri maddi haklar hususunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi sağlanacaktır.

Çalışma kapsamında yapılacak vak'a çalışması; tezin amacına uygun uygulama örneği ve belge tasarımlarını içerecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, tarihsel gelişimi ve ülkemizdeki Teknoloji Geliştirme Bölgelerine ilişkin genel bilgiler verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, gayri maddi hak kavramı üzerinde durulmuştur. Bu bölümde gayri maddi hak kavramı tanımlanarak gayri maddi hak sınıfına giren varlıklar incelenmiştir. Ayrıca bir gayri maddi hakkın ortaya konulması sırasında katlanılan giderlerden gayri maddi hakka isabet eden giderlerin ayrıştırılması için kullanılan yöntemlere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına değinilerek standardın amacı, kapsamı ve standartta yer alan tanımlamalara yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıkları Standardında yer alan varlıklar hakkında bilgiler verilerek bu varlıkların değerlemesi, muhasebeleştirilmesi ve hesapların işleyişi hakkında bilgiler sunulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri faaliyetlerde bulunarak gayri maddi hak ede eden firmalarına sağlanan Ar-Ge teşvikleri araştırılarak TMS-38 kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalara değinilmiştir.

## 1. BÖLÜM

### TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ (BİLİM VE TEKNOLOJİ PARKI-TEKNOPARKLAR)

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, ülkelerin sahip oldukları özelliklere göre farklı isimlerle ifade edilmektedir. Ülkelerin bulunduğu coğrafyaya, sahip oldukları sosyal, kültürel ve teknolojik gelişimine, ekonomik ve kültürel duruma, gelişmişlik seviyesine bağlı olarak Bilim Parkı, Teknopark, Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Bilim ve Teknoloji Parkı gibi isimler kullanılmaktadır. Türkiye’de yasal olarak fikir birliği sağlanan, uygulamada ve literatürde kullanılan terim “*Teknoloji Geliştirme Bölgeleri (TGB)*” kavramıdır (Gökdoğan, 2007; 111). Buna göre Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının yaptığı tanıma göre TGB; “*Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda buldukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı*” şeklinde ifade edilmiştir.

Uluslararası Bilim Parkları Birliği’nin (IASP) kabul ettiği tanıma göre Teknopark; “*Bir üniversite veya yüksek öğrenim kurumu ya da bir araştırma merkezi ile resmi ilişkiler içerisinde olan, içinde teknoloji kökenli firma ve işletmelerin oluşmasını teşvik eden ve büyüyüp gelişmesine destek veren yapıda tasarlanmış, yönetiminin ilgili firmalara teknoloji ve işletmecilik becerilerinin transferi konusunda etkin uğraş verdiği bir girişimdir*” (Eren, 2011: 34).

#### 1.1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN ÖNEMİ

Günümüz rekabet koşullarında teknoloji önemli bir yere sahiptir. Bu yaşanan rekabetin kaliteye yönelik olmasından ve kaliteyi belirleyen en önemli öğenin ise teknoloji olmasından dolayı, teknoloji işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir. Günümüz koşullarında işletmeler piyasaya yeni ürün arz ederek rakipleri karşısında

üstünlük elde edememektedirler. İşletmeler, ancak son teknolojiye sahip ürünleri piyasaya sürerek rakiplerinin önüne geçebilmektedirler. Yani, ekonomik gücü elde etmek, teknolojik güce sahip olmakla mümkündür (İraz ve Oktay, 2005: 56).

Günümüzün en önemli sermayesi teknolojiye sahip olmaktır. Bu nedenle, teknoloji geliştirme bölgelerinin önemi büyük ölçüde artmaktadır. İşletmeler bu bölgelerde faaliyetlerde bulunarak, buralardaki avantajlardan yararlanmakta ve çok daha ucuz ve kolay bir şekilde teknolojik hizmet, ürün vb. elde etmektedirler (Delichasanoglou, 2007: 7).

TGB aracılığıyla teknolojik bilgiler en kısa şekilde sanayiye aktarılır ve kısa zamanda tüketicilerin kullanımına sunulur. İşletmeler yönünden kısa zamanda bilgiyi elde edebilmek ve kullanabilmek rakiplerine karşı önemli bir güç ögesi oluşturur. Yani, işletmeler yönünden TGB’nde faaliyet göstermek önem arz etmektedir. Bu nedenle, bu bölgelerin önemi gittikçe artış göstermekte ve işletmeler bu bölgelere daha çok rağbet göstermektedir. Ayrıca, dünyada uzun yıllar önce kurulmuş ve önemli başarılarla imza atmış olan teknoloji bölgeleri göz önüne alındığında, bu bölgelerin önemi daha da artmaktadır (Delichasanoglou, 2007: 7).

## **1.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN TEMEL AMAÇLARI**

TGB’nin öncelikli amaçları, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda da şu şekilde belirtilmektedir.; “*Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamaktır*” (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 2001, md.1).



Bu madde doğrultusunda TGB'nin belli başlı temel amaçları şu şekildedir (Gökdoğan, 2007: 113):

- İleri teknolojiye yönelik firmalarda istihdamın artmasını sağlamak,
- Bölgeler arasında ortaya çıkan gelişmişlik farklarını düşürmek,
- Uzun dönemli olarak istihdamdaki artışa bağlı olarak, teknoloji altyapısı küçük olan işletmelerin ve ortaklıkların göz önüne çıkarılmasını sağlamak,
- Şehir çevresini hareketlendirerek yerel yönetimlerin teknolojik olarak gelişmesini sağlamak,
- Ar-Ge faaliyetlerinin, yerel ve bölgesel ekonominin canlanmasına katkı sağlamak,
- Bölgesel olarak yenilik oluşturmaya yönelik çabalar doğrultusunda altyapı oluşturulmasını sağlamak,
- Bölgesel kaynaklar sayesinde bölgenin araştırma düzeyini ve yüksek öğretim kurumları ile arasında daha etkin, aktif ve verimli ilişkiler kurmak,
- Yeni ürünlerin üretilmesini sağlayarak, yerel sanayinin harekete geçirilmesi ve daha modern hale getirilmesi sağlamak,
- Diğer bölgelerde mevcut olan ileri teknoloji firmalarını yöreye çekmek.

### **1.3. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN ÖZELLİKLERİ**

Rekabette avantajının sağlanmasıyla birlikte, teknolojik gelişmelerin ve Ar-Ge faaliyetlerinin meydana gelmesi için teknoloji ile bilimin bir araya getirilmesi gerekir. Teknoloji ve bilimi bu amaç için bir araya getirmek ve üniversite ile sanayi iş birliğini sağlamak amacıyla oluşturulan en önemli platform TGB'dir. Bu bağlamda TGB'nin sahip olduğu birtakım özellikler ile bu bölgeler daha cazip hale getirilmektedir (Gökdoğan, 2007: 113).

TGB'nin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Keleş ve Tunca; 2010: 7; Gökdoğan, 2007: 114):

- TGB'nin ihtiyaç duyduğu alt yapıya üniversite yakınında veya mümkün olduğunca kampüs alanları içerisinde yer alması istenir.
- TGB doğayla iç içe çalışma mekânları oluşturmak maksadıyla yeşil alanları bulunduğu yerlerde kurulur.

- TGB, ileri teknolojiye yönelik firmaların oluşmasını, gelişimini özendirmek, bu firmalara destek vermek amacıyla tasarlanmış olduklarından dolayı bünyelerinde bu manada mekânsal, organizasyonel ve yönetsel işlevleri bulunmaktadır.
- TGB, üniversite, yerel yönetimler, kamu ve özel sektör ortalığıyla oluşurlar ve anonim şirket şeklinde örgütlenirler.
- Ar-Ge ve inovasyon yapacak firmalara, belirli bir ücret karşılığı; büro, çalışma mekânı, işletme hizmetleri teknik ve teknolojik vb. hizmetler sağlanır.
- Firmalar ve girişimcilere yönelik eğitim seminerleri verilerek üniversite imkânlarından faydalanılır.
- TGB'nde üniversite ile sanayi kesimi bir araya gelerek yerel ekonomiye ve ülke ekonomisinin kalkınmasında, bölgesel rekabet gücünde artışa, know-how'ın ticarileştirilmesinde büyük ölçüde önemlidir.
- TGB, istihdam oluşturacak girişimleri destekleyerek girişimcilerin yeterli idari ve teknik yapıya sahip olmasına önem verir.
- TGB'nin belli şekillerde risk taşıması söz konusu olabilir. Üstünde çalışılan projelerin istenilen sonuçları hemen vermemesi ile birlikte çalışılan konuya bağlı olarak değişik sürelerde sonuçlara ulaşılabilir.
- Üniversite-Sanayi arasındaki bilimsel ve teknolojik potansiyel, aktüel hatta geleceğe yönelik hedefler içeren bir ilişki içinde bulunması gerekir.
- TGB'nin, konum olarak sanayi bölgelerine yakın olması, iletişimi ve ulaşım imkânlarının etkin olması gerekir.
- TGB'nin yönetimi, girişimcilere yönelik tarafsız, adil ve bağımsız çalışma ilkelerine sahip olmalıdır.
- TGB'nin kuruluş ve işleyişinde, kuruluş sermayesi ve girişimcilere ayrılacak risk sermayesi olmak üzere iki tür sermayeye gereksinim vardır. TGB'nin gelirleri, girişimcilerin kiracılıkları boyunca ödedikleri kiralardan, patent haklarının satılmasından elde edilen paylardan ve şayet firmasına ortak olunmuşsa parkı terk eden girişimcinin ortaklık paylarından oluşur.

## **1.4. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN KURULUŞ MODELLERİ**

TGB ülkelere göre farklı modellere sahiptir. Farklı kriterler kullanıldığında ise farklı sınıflandırmalar ortaya çıkar. TGB'nin sahipliği yoktur. Yani üniversiteler, ticari şirketler, yerel yönetimler vb. TGB'nin sahibi olabilmektedirler. Oluşumlarında mülkiyet, finansman veya kuruluşuna hangi sektörün öncülük ettiğine göre 5 model şeklinde oluşmaktadır (Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 36-37; Yusufoglu, 2014: 8).

### **1.4.1. Merkezi Hükümet Ağırlıklı Model**

TGB'nin kurulmasındaki ana aktör devlettir. Devlet bölgesel veya yerel kamu kuruluşlarıyla iş birliği sağlayarak, TGB kurulacak alana yönelik altyapı çalışmalarının tamamlanmasını sağlar. Ayrıca devlet bu bölgelerde yer alan kuruluşlara yönelik vergi ve kredi kolaylığı sağlar (Görkemli, 2011: 51-52; Yusufoglu, 2014: 8-9; Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 37).

### **1.4.2. Yerel Yönetim Ağırlıklı Model**

Bölgelerin kalkınmalarını desteklemek üzere yerel yönetimler tarafından kurulan Teknoloji Geliştirme Merkezleridir. Bu modelde Teknoloji Geliştirme Merkezlerinin giderleri yerel yönetimler karşılamakta olup, uluslararası kuruluşlardan sağlanan desteklerden de yararlanılmaktadır (Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 37)

### **1.4.3. Üniversite Ağırlıklı Model**

Bu modelde üniversite, kendi kaynakları doğrultusunda ve kendi arazisi içinde Teknoloji Geliştirme Merkezleri kurar. Teknoloji Geliştirme Merkezlerinin kurulmasında ve işletilmesinde üniversiteler temel kurumlardır ve merkezlerin işletilmesinde dış müdahalelerden bağımsızdırlar. Projelerin uygulanmasında kolaylıklar sağlarlar ve kâr amacı gütmazler (Tepe ve Zaim; 2016: 4; Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 37).

### **1.4.4. Özel Sektör Girişimi Modeli**

Bu modelde finansal açıdan güçlü şirketlerin üniversitelerle iş birliği yaparak kurdukları TGB'dir. Teknoloji Geliştirme Merkezlerinin kurulmasını sağlayan şirketler

yönetimde söz sahibidir. Ayrıca teknoparklar bünyesinde faaliyet gösterecek şirketlerin seçimi de bu şirketlere aittir. Bu modelde kurulan Teknoloji Geliştirme Merkezlerinin ana amacı kâr elde etmektir (Görkemli, 2011: 52; Tepe ve Zaim, 2016: 4; Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 37).

#### **1.4.5. Karma Model**

Üniversiteler, bankalar, yerel yönetim ve çeşitli özel sektör kuruluşları ile kamu sektörü kurumlarının bir araya gelerek kurdukları TGB olup hisse sahiplerinin sermayeleri farklı rasyolarda olabilir (Yusufoğlu, 2014: 9).

### **1.5. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN SAĞLADIĞI FAYDALAR**

TGB, sosyal alandaki iki farklı temsilcilerden sanayi ve üniversite temsilcilerini birleştirerek her iki tarafa da katkı sağlamaktadır. Bu katkılar sayesinde bölgesel ve ekonomik anlamda olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Yani üniversite-sanayi iş birliğiyle sağlanan faydayla birlikte hem yerel hem de ülke ekonomisine büyük katkılar sağlamaktadır (Bal, 2015: 41).

#### **1.5.1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Girişimcilere Sağladığı Faydalar**

TGB'nde yapılan çalışmalar girişimcilere ve firmalara yöneliktir. Yani TGB'nde Ar-Ge ve inovasyon çalışmasında bulunmak isteyen girişimcilere ve firmalara gerekli olan desteği sağlamak amacıyla üniversiteyle iş birliği oluşturularak faaliyetlerini sürdürürler. Ayrıca, girişimciler bu bölgelerde çalışmalarını gerçekleştirerek kendi sektörlerinde faaliyette bulunan firmalarla buluşarak bu firmaların bilgi, beceri ve deneyimlerinden de faydalanabilme imkânı bulurlar (Gökdoğan, 2007: 118; Delichasanoglou, 2007: 11).

TGB'nin girişimcilere sağladığı faydaları şu şekildedir (Bal, 2015: 42-43; Yusufoğlu, 2014: 12);

- Girişimcilerin ve firmaların gelişmesine katkı sağlayacak Ar-Ge çalışmalarının TGB'nde yapılması ile girişimci ve üniversiteler arasında iletişim kurma kolaylaşır.

- TGB, girişimcilerin alt yapı maliyetlerine yönelik üzerlerindeki yüklerin azalmasını sağlamaktadırlar.
- Girişimciler TGB'ne bağlı olarak üniversitelerin akademik kadroları sayesinde araştırma potansiyelinden faydalanma imkânı bulurlar. Ayrıca üniversitelerin bünyesinde uygun laboratuvarlar kurularak, bu laboratuvarlarda birçok projenin araştırması sürdürülebilmektedir.
- Girişimcilerin tek başlarına finansman sağlayamayacakları projeleri için ortaklıklar kurması sağlanabilir.
- TGB ile yeni kurulan işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri ve Ar-Ge çalışmaları sonucu gelişmelerine katkı sağlanmaktadır.
- Girişimcilerin en önemli sorunlarından olan öz sermaye yetersizliğini gidermek için TGB girişimcileri risk sermayesi ile desteklemektedir.
- TGB'nin bünyesinde bulunan proje değerlendirme merkezleri vasıtasıyla girişimcilerin birçok proje içinden başarılı olma şansı en yüksek olanı seçme olanağı sağlamaktadır.

### **1.5.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Üniversitelere Sağladığı Faydalar**

Üniversiteler temel olarak araştırma yaparak bilimsel veri üretmek ve bunları uygulamayı sağlayarak önemli görevler üstlenmektedir. Fakat üniversiteler bu görevi gerçekleştirirken maddi sıkıntılar çekerler ve bu görevlerini gerektiği gibi yerine getireme gibi durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu durumda devreye TGB girerek üniversitelerin yaşadığı maddi zorlukları değişik kaynaklardan faydalanarak giderebilmektedir (Delichasanoglou, 2007: 13).

TGB'nin üniversitelere sağladığı faydaları şu şekildedir (Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 35; Özdemir: 7-8)

- Üniversiteler ile sanayi arasında iş birliği sağlanarak ortak projeler ve tezler yapılabilir.
- Üniversite öğrencileri staj yapma olanağı sağlarken, mezun olduktan sonra kendi alanlarına yönelik iş fırsatı sunmaktadır.
- Öğretim elemanları açısından bakıldığında geliştirilen projeler ve fikirleri uygulama olanağı sağlanır.

- TGB üniversiteleri bilimsel ve teknolojik alanda yaptıkları yenilikleri topluma iletirler.
- TGB, akademik anlamdaki araştırmaların ticarileştirilmesi için fırsatlar sunar.

### **1.5.3. Teknoloji Geliştirme BÖlgeleri Ülke Ekonomisine ve Yerel Ekonomiye Sağladığı Faydalar**

Birçok iktisadi düşünür, ekonomik olarak gelişebilmenin temel unsurunu teknolojik gelişmeye bağlamışlardır. Ekonomik kalkınma, diğer ölkelerle rekabet gücüne bağlıdır. Rekabet edebilirlik bakımından TGB önemli bir göreve sahiptir. Yüksek kalkınmayı sağlayabilmek için ürün ve süreç inovasyonlarının kombinasyonu ile yeterli seviyede teknolojik kapasite oluşturulması gerekir (Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 35).

Bölgesel bazda bakıldığında ise, bazı bölgeler ekonomik olarak yeterli düzeyde potansiyele sahip olmakla birlikte, bu potansiyeli üretim ve kalkınma gibi faktörlere dönüştürme konusunda yetersizdir. TGB ise bu potansiyeli kullanarak bölgesel kalkınmaya önemli katkılarda bulunurlar. Teknoloji kültürünün gelişimi katkı sağlayarak yeni projeler ve yeni fikirlerin gelişmesini sağlarlar (Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 35).

TGB'nin ülke ekonomisine ve yerel ekonomiye sağladığı faydalar şu şekildedir (Yusufoğlu, 2014: 13; Bal, 2015: 43-45; Devlet Denetleme Kurulu, 2009: 35-36)

- TGB, geri kalmış bölgelere iş olanakları sağlayarak bölgesel ekonominin gelişmesine yardımcı olur. Ayrıca TGB'nin az gelişmiş bölgelerde kurulmasıyla bölgeler arası farklılıklar önemli ölçüde azalmaktadır.
- TGB sayesinde ileri teknolojiyle çalışan firmaların artmasıyla katma değeri yüksek ürünler üretilmesi sağlanır ve bu ürünlerin seri üretimine geçilebilmesi için büyük üretim tesisleri kurularak istihdam artışı sağlanır.
- TGB, ülkenin teknolojik bakımdan dışa bağımlılığını azaltarak, teknoloji ihracına başlanarak ödemeler bilançosuna olumlu katkılar sağlar.
- TGB sayesinde bölgesel bazda Ar-Ge çalışmaları yapılabilmekte ve bölgesel ekonomiyi canlandırmaktadır.
- TGB, yabancı sermaye yatırımlarını çekmektedir.

- TGB, yenilik çalışmaları sayesinde üretim kolaylığı ve düşük maliyetle üretimin artmasını sağlayarak genel refah düzeyini yükseltir. Böylece alt gelir grupları da teknolojik ürünlere sahip olma olanağına sahip olurlar.

## 1.6. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

Dünyadaki ilk teknopark II. Dünya Savaşı'ndan sonra 1952 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Stanford Research Park (Silikon Vadisi), yaptıkları araştırmaları ticarileştirmek amacıyla bir grup araştırmacı tarafından kurulmuştur (Tepe ve Zaim, 2016: 22; Gökdoğan, 2007: 121). Daha sonra ise 1959 yılında Kuzey Carolina'da Research Triangle Park (Araştırma Üçgeni Parkı) kurulmuştur. Bu merkezlerin kurulma amacı, üniversite ile sanayi arasındaki iş birliğini sağlamaktır. Bu nedenle üniversite bünyesinde bir grup öğrencinin okulda öğrendikleri bilgileri fiziki olarak hayata geçirebilmek ve bu ürünleri ticarileştirmek adına önemli bir adım olan teknoparkların kurulmasına zemin hazırlamıştır (Delichasanoglou, 2007: 16-17).

Avrupa'da ilk teknopark; İngiltere'de kurulan Heroit-Watt araştırma parkı olup aynı yıl içinde Cambridge Bilim Parkı da kurulmuştur. Bu gelişmelere bağlı olarak ise İngiltere'de Birleşik Krallık Bilim Parkları Birliği (United Kingdom Science Parks Association-UKSPA) kurulmuştur (Gökdoğan, 2007: 122). 1984 yılında kurulan bu birliğin amacı; yenilikçi, hızlı büyüme, bilgi tabanlı kurumların geliştirilmesi ve yönetilmesini kolaylaştırmayı amacıyla oluşturulmuştur (UKSPA, 2018).

Asya kıtasında ise teknoparkların kurulmasına ilk öncülük eden ülkeler Güney Kore, Japonya ve Çin yer almaktadır. Bu ülkelerde kurulan ilk teknoparklar ise; Japonya'da 1961 yılında kurulan Tsukuba Bilim Şehri, 1973 yılında Kore'de kurulan Daedok Bilim Kenti ve 1988 yılında Çin'de kurulan Zhongguancun oluşturulmaya başlanmıştır (Yusufoğlu, 2014: 20).

Teknoparklara yönelik uluslararası düzeyde birçok kurum faaliyet göstermektedir. Bunlar:

- Uluslararası Bilim Parkları Birliği (International Association of Science Parks-IASP) kurulmuştur. Bu birlik, inovasyon odaklı, bilim ve teknoloji alanından

buluna şirketlere ve araştırma kuruluşlarına yeni iş olanakları sunan, yeni park ve inovasyon alanlarının gelişimine ve büyümesine katkı sağlamak, üyelerin uluslararası düzeyde tanınmasını sağlamak için kurulmuş dünya çapında bir ağ sistemidir (Yusufoğlu, 2014: 18). IASP'na, 73 ülkeden 400'ün üzerinde bilim ve teknoloji parkının üyeliği mevcuttur (odtüteknokent, 2018).

- Uluslararası Üniversite Parkları Birliği (Association of University Research Parks-AURP) kurulmuştur. Bu birlik; üniversite, endüstri ve devlet ortaklıkları vasıtasıyla yenilik, ticarileştirme ve ekonomik olarak büyümeyi teşvik etmek amacıyla oluşturulmuştur (UKSPA, 2018). AURP, Dünya çapında 700'den fazla üyesi mevcuttur (odtüteknokent, 2018).
- Birleşik Krallık Bilim Parkı Derneği (The United Kingdom Science Park Association-UKSPA) kurulmuştur. Yenilikçi, ileri teknoloji, bilgi tabanlı işletmeleri desteklemek amacıyla uygun ortamların oluşturmak, geliştirmek ve sürdürmek için üyelerin desteklenmesi amaç edinilmiştir (UKSPA, 2018). 400'den fazla üyesi bulunan İngiliz Parkları Birliği'dir (odtüteknokent, 2018).
- Fransız Teknokentler Birliği (L'association du Technopôle)
- Finlandiya Bilim Parkları Birliği (Suomen Teknologikeskusten Liitto – TEKEL)'dir.
- Dünya İnovasyon Birliği (WAINOVA) kurulmuştur. Bu birlik, dünya çapındaki teknoloji ve inovasyon temelli inkübatör derneklerinin koordinasyonunu sağlamaktadır. Bu doğrultuda ise, teknoloji transferlerine ve inovasyona dayalı şirketlerin kurulmasını teşvik ederek dünyanın ekonomik ve sosyal açıdan gelişmesine katkı sağlamayı amaç edinmiştir (Linkedin, 2018).

## **1.7. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNİN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ**

Dünyadaki teknolojik gelişmelere bağlı olarak teknolojinin öneminin artmasıyla birlikte teknoloji üretimine yönelik üniversite, sanayi ve araştırma kurumları arasında iş birliğinin sağlanması amacıyla teknoloji geliştirme bölgeleri oluşturulmaya başlanmıştır (Gökdoğan, 2007: 74).

Ülkemizde kalkınma politikaları doğrultusunda Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) girişimci ve yenilikçi politikaların temelini



oluşturmuştur (Eyyuboğlu ve Günay Aktaş; 2016: 78). Türkiye’de Devlet Planlama Teşkilatı, 1989 yılında teknoparkların kurulması için görevlendirilmiş ve Birleşmiş Milletler Kalkınma İçin Bilim ve Teknoloji Fonu (UNFSTD) tarafından görevlendirilen uzmanlara tarafından mevcut üniversiteler incelenerek ilgili sanayi odalarında bilgilendirme amaçlı seminerler verilmiştir. UNFSTD ile Türk hükümeti; ‘TUR/90/T01’ kodlu “*Türkiye’de Teknoparklar Kurulması İçin Program*” başlıklı 12 aylık proje çalışması kapsamında, Devlet Planlama Teşkilatı ve Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı (UNIDO) yürütücü birim görevini üstlenerek proje imzalanmıştır (Keleş ve Tunca; 2010: 5).

Proje kapsamında Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ), İstanbul Teknik Üniversitesi, Ege Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi ve TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi olmak üzere 5 teknopark merkezi kurulması kararlaştırılmıştır. ODTÜ, İstanbul Teknik Üniversitesi, Ege Üniversitesi ile Anadolu Üniversitesi Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) ile ortaklaşa ilk araştırma merkezi kurulmuş, yeterli firmaya ulaşan ODTÜ ve TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi ise 1996 yılında teknokent projeleri kapsamında yatırım programlarına yönelmiştir (Keleş ve Tunca; 2010: 5-6).

2001 yılında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Teknoparkların kurulması yasalaşmış ve 2002 yılında ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği çıkarılmıştır. Bu düzenlemelerle birlikte birçok üniversitede TGB kurulmaya başlanmıştır (Görkemli, 2011: 62). Bu Kanun, “*TGB’nin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını kapsar.*” (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 2001, md.2).

2010 yılında kurulan Türkiye’nin TGB ağı yani TGBD ise TGB arasındaki iş birliğinin sağlanması amacıyla kurulmuştur. Dernek, TGB arasında bilgi paylaşımını da sağlamakta olup IASP ve WAINOVA üyeleri arasındadır (TGBD, 2018).

4691 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte şu ana kadar 77 adet TGB’si kurulmuştur. 8 adet Ankara, 11 adet İstanbul, 5 adet İzmir, 4 adet Kocaeli, 2’şer adet Konya, Gaziantep, Antalya ve Mersin, 1’er adet ise Adana, Zonguldak, Kütahya, Aydın, Elazığ, Afyonkarahisar, Balıkesir, Sivas, Batman, Bilecik, Şanlıurfa, Düzce, Bolu,

Burdur, Çanakkale, Bursa, Tekirdağ, Diyarbakır, Çorum, Denizli, Samsun, Edirne, Hatay, Isparta, Kahramanmaraş, Eskişehir, Karabük, Trabzon, Karaman, Kayseri, Van, Kırıkkale, Manisa, Uşak, Malatya, Yozgat, Muğla, Nevşehir, Tokat, Niğde, Osmaniye, Sakarya, Erzurum illerinde kurulmuştur. Bu 77 adet TGB'sinden sadece 56 adedi faaliyetlerine devam ederken, 21 adedi ise altyapı çalışmaları sebebiyle şu an faaliyete geçmemiştir (Sanayi ve Araştırma Genel Müdürlüğü, 2018).

TGB'de Şubat 2018 itibariyle 4.916 adet firma mevcuttur. Bunların 284 adedi ise yabancı ve yabancı ortaklı firmalardan oluşmaktadır (Sanayi ve Araştırma Genel Müdürlüğü, 2018).



## 2. BÖLÜM

### GAYRİ MADDİ HAKLAR

İşletmelerde mal varlıkları maddi mallarla birlikte gayri maddi mallardan da oluşmakta olup işletmelerin ekonomik anlamda değerini yükseltmektedir. İşletmelerin mal varlıkları içinde bulunan gayri maddi mallar, fikir ve sanat eserleri, faydalı model, marka, patent, ticaret unvanı, tasarım, işletme adı gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu mallar üzerindeki haklar, işletmeye rekabet üstünlüğü sağlayarak, alım satıma, kiralamaya ya da lisansa konu olarak önemli ölçüde gelir sağlamaya yönelik kaynaklardır (Yıldırım, 2010: 4).

Gayri Maddi Haklar (GMH); radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan filmler, sinema filmleri, edebi eserler, faydalı model, bilimsel her türlü telif hakkının ya da her türlü patentin, alameti farikanın, model ya da desenin, planın, gizli formül ya da üretim tekniğinin ya da sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dair bilgi birikiminin kullanma ayrıcalığı, kullanma hakkı ya da satışı ile ticari, sınai, bilimsel teçhizatın kullanma ayrıcalığı ya da kullanma hakkını anlatmaktadır (Demir, 2012: 75).

#### 2.1. GAYRİ MADDİ HAKLARIN ÖZELLİKLERİ

Gayri maddi mal olarak kabul edilen fikri ürünler eşya niteliği taşımadığından Medeni Kanun'a ve eşya hukukuna ilişkin hükümler bu ürünler için uygulanmaz. Fikri ve sınai haklara ilişkin olarak fikir ve sanat eserleri kanunu, patent hukuku, marka hukuku gibi kanunlar uygulanır (Yıldırım, 2011: 20).

GMH, mutlak hak olup, inhisari nitelikli haklardır. Yani bu haklar herkese karşı ileri sürülebilmekte olup bu hakkın üçüncü kişiler tarafından kullanılmasına hak sahibi tarafından yetki verilmektedir. Bu gibi durumlarda GMH'nin korunmasıyla birlikte yaratıcı fikirlerin ve yeni buluşların ortaya çıkmasıyla teknolojiye yenilikleri teşvik ederek, bu haklar üzerinde rekabeti önleyici sonuçlar yanında tekel hakkı ortaya çıkmaktadır. Tekel hakkını ortaya çıkaran bu haklar rekabeti önleyici nitelikte olup, bu bağlamda GMH'nin kullanımı rekabet hukukunun da kapsamına girmektedir (Yıldırım, 2011: 20-21).

## 2.2. GAYRİ MADDİ HAKLARIN SINIFLANDIRILMASI

GMH patent, marka, tasarım, ticari unvan, ticari marka veya model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı yanında sanatsal, edebi eserlerin mülkiyeti ile ticari bilgi birikimi (Know-how) ve ticari sırları kapsayan fikri haklardır. GMH fikrî, sınaî ve ticari haklar olarak üçe ayrılmaktadır. Fikrî haklar, fikir ve sanat eserleri kapsamındadır. Sınaî haklar, marka, patent ve know-how haklarından oluşmaktadır. Ticari haklar ise işletme hakkı, imtiyaz hakkı ve ticaret unvanından oluşmaktadır (Avcı, 2017: 91).

### 2.2.1. Fikrî Haklar

Fikrî haklar; geniş anlamda sadece fikir ve sanat eserlerinden değil, marka, patent, faydalı model, tasarım gibi sınai hakları da kapsamaktadır. Yani fikrî haklar, kişilerin her türlü fikrî ve zihni emek ve çabaları sonucu ortaya çıkardıkları ürünler üzerindeki hukuki anlamda hak sahibine kullanma yetkisi veren menfaatlerdir (Yıldırım, 2011: 21-22).

Fikrî haklar, kişilerin emek ve bilgi birikimleri sonucunda bir eser ortaya koymalarıyla oluşur (sistem patent, 2018). Avcı'ya göre fikrî haklar; yaratıcı düşünceler sonucunda ortaya çıkan eser veya yapıtlar üzerinde kurulan haklardır şeklinde ifade etmiştir (akt. Medin, 2017: 57).

#### 2.2.1.1. Eser

Kişilerin düşünceleri çerçevesinde ortaya koydukları, hukuki olarak değer ifade eden yayın, ürün, kitap, yapıt gibi bir düşüncenin şekil kazanmış halidir (Yıldırım, 2011: 31; Karakuzu Baytan, 2005: 17).

##### 2.2.1.1.1. Eser Türleri

Edebiyat, sanat ve bilim alanındaki dergiler, kitaplar veya diğer yazınsal türler; konferanslar vaazlar, kitaplar vb. nitelikteki eserler; müzik eserleri, gösteri türleri ve koreografik eserler; sinema eserleri, resim, sanat, heykeltıraşlık, oymacılık, fotoğrafçılık, uygulamalı sanat eserleri, harita, kroki, plan, coğrafya, mimari, topografya gibi eserleri içermektedir (Yıldırım, 2010: 33-34).

❖ İlim ve Edebiyat Eserleri

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre ilim ve edebiyat eserleri şu şekilde sayılmıştır (5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 1951):

- Herhangi bir şekilde dil ve yazıyla ifade edilen ve her şekildeki bilgisayar programlarıyla bir sonraki süreçte program sonucu oluşan hazırlık tasarımları,
- Her türlü rakslar, yazılı koreografik eserler, pandomimalar vb. sözsüz sahne eserleri
- Estetik niteliği bulunmayan her türlü ilmi ve teknik nitelikteki fotoğraf eserleri, haritalar, projeler, planlar, coğrafya, krokiler, topografya ve resimler ait maket vb. her türlü şehircilik ve mimarlık proje ve tasarımları, mimari maketler edebi ve ilmi eser olarak sayılmıştır.

❖ Musiki Eserleri

Musiki; bir düşü, bir hissi, bir duyguyu açıklama yapmak için ahenkli seslerin belli bir akış şeması içerisinde ritimli ya da ritimsiz olarak bir araya getirilme sanatıdır (Klasik Musiki, 2018). Musiki eserleri ise, her türlü sözlü veya sözsüz bestelerden oluşmaktadır (Uygur, 2004: 31).

❖ Güzel Sanat Eserleri

Bu eserler estetik değerlere sahip olan (Yıldırım, 2010: 20);

- Sulu ve yağlı boyalı tablolar; her çeşit resimler, pasteller, desenler, güzel yazılar, gravürler, tezhipler, oyma, kazıma, kakma vb. yöntemlerle maden, ağaç, taş ya da diğer maddelerle çizilen ya da tespit edilen eserler, serigrafi, kaligrafi,
- Heykeller, oymalar ve kabartmalar,
- Mimarlık eserleri
- El işi ve küçük sanat eserleri, süsleme ve minyatür sanatı ürünleriyle moda ve tekstil tasarımları,
- Fotoğrafik slaytlar ve eserler,
- Grafik eserler,
- Her çeşit tipler. Resimler krokiler, maketler, tasarım vb. endüstriyel resim ve model şeklinde sıralanabilir.

❖ Sinema Eserleri

Her türlü estetik, ilmi, teknik ya da öğretici nitelikte ya da gündelik olayları tespit eden filmler ya da sinema filmleri gibi, tespit edildiği materyale bakılmaksızın, elektronik ya da mekanik vb. araçlarla gösterilen, sesli ya da sessiz, birbirleriyle ilişkili hareketli görüntüler dizisidir (5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 1951).

❖ İşlenme ve Derleme Eserler

İşlenme eserleri; diğer eserlerden yararlanma suretiyle kalıba getirilen bu eserle bağlantılı olamayan yazılı fikir ve sanat mahsulleridir. Bunlar Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre şu şekilde sayılmıştır (5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 1951):

- Tercümeleler,
- Hikâye, roman, tiyatro piyesi ve şiir gibi eserlerin bu sayılanlardan bir başkasına çevrilmesi,
- Güzel sanatlar, musiki, edebiyat ve ilim eserlerinin film haline çevrilmesi ya da filme alınması ve radyo ve televizyon ile yayıma hazır hale sokulması,
- Musiki aranjman ve tertipler,
- Güzel sanat eserlerinin ilk şekilden başka bir şekle sokulması,
- Bir eser sahibine ait tün ya da aynı cinsten eserlerinin külliyat haline getirilmesi,
- Belli bir plan dahilinde amaca göre seçme ve toplama eserlerin tertip edilmesi,
- Hali hazırda yayımlanmamış bir eserin ilmi çalışma ve araştırma sonucunda yayımlanmaya hazır hale getirilmesi,
- Başkasına ait eserin açıklanması ya da yorumlanması veyahut kısaltılması,
- Bir bilgisayar programının düzenlenmesi, uyarlanması ya da değişim yapılması,
- Bir plan dahilinde ve belirli bir amaca bağlı olarak veriler ve materyaller seçilerek derlenmesi sonucunda ortaya çıkan veri tabanlarıdır.

### 2.2.2. Sinaî Haklar

Sinaî haklar; bireyler tarafından bilim ve sanayi alanlarında gerçekleştirilen yaratıcı faaliyetlerin düzenlendiği haklardır. Özellikle bireysel çabalar sonucunda meydana gelen, yenilik ve gelişme amacıyla ortaya atılmış buluş ya da unsurların korunmasına yönelik haklardır (Tiryakioğlu vd. 2018: 4).

### **2.2.2.1. Patent**

Patent, yeni buluşlar için verilen belgedir (Dericioğlu, 2011: 24). Yani teknik alanda ortaya çıkan buluşların sahibine belirli süreyle sınırlı kalarak tekel olma hakkı veren belgedir ve devlet tarafından verilmektedir (Tiryakioğlu vd. 2018: 14).

### **2.2.2.2. Marka**

Marka, bir işletmeye ait mal veya hizmetlerin diğer işletmelerin mal veya hizmetlerinden ayırt edilebilmesi sağlamak amacıyla marka sahibine koruma sağlayan açık ve anlaşılır şekilde sicilde gösterilmesi şartıyla kişi adları dahil sözcükler, renkler, şekiller, harfler, sesler, sayılar ve malların ya da ambalajların şekli olarak her çeşit işaretlerdir (Türk Patent ve Marka Kurumu, 2018)

### **2.2.2.3. Faydalı Model**

Ülkemizde ve dünyada yeni ortaya çıkan ve sanayide uygulanabilen buluşların maliklerine belirli sürelerle bu buluşları kapsamında ürün üretme ve pazarlama imkânı sunulmasıdır. Bu belgenin verilebilmesi için (Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi, 2015: 16);

- Buluşun daha önce dünya üzerinde hiçbir şekilde kamuya sunulmamış olması gerekir.
- Ayrıca buluşun sanayide üretilebilir ya da kullanılabilir nitelikte olması gerekir.

Faydalı model ile koruma sağlama uygulaması sadece Türkiye’de olup, patent kapsamına girmeyen konular ile birlikte usuller ve bu usuller sonucu elde edilen ürünler ve kimyasal maddeler üzerine faydalı model belgesi verilmemektedir (Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi, 2015: 16).

### **2.2.2.4. Endüstriyel Tasarımlar**

554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamede tasarım; “Bir ürünün tümü veya bir parçası veya üzerindeki süslemenin, çizgi, şekil, biçim, renk, doku, malzeme veya esneklik gibi insan duyuları ile algılanan çeşitli unsur veya özelliklerinin oluşturduğu bütünü ifade eder.” Şeklinde tanımlanmıştır

(554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 1995).

Bir nesnenin görsel özellikleri ile dekoratif ya da estetik bütünü; endüstriyel tasarım tescili ile korunmakta olup, bu koruma sınırlıdır. İlk beş yılın sonunda beşer yıllık dönemler ile yenilenmekte olup, toplam 25 yıla kadar uzatılabilmektedir (Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi, 2015: 18).

#### **2.2.2.5. Coğrafi İşaretler**

Coğrafi işaretler; bir ürünün belirli ülkeyle, bölgeyle veya yöreyle olan bağlantısını ifade etmektedir. Bu işaretler ile o yöreye/bölgeye has doğal veya insani unsurlara ait özellikler ile söz konusu ürünün kazandığı nitelik ve kalite kapsamında söz konusu yöreye/bölgeye ait ürünlerden ayırt edilebilme özelliği sağlanmaktadır. Coğrafi işaretler ayrıca menşe adları ve mahreç işaretler şeklinde iki türdedir. Menşe adları ve mahreç işaretler aynı amaç doğrultusunda hareket etseler de mahreç işaretler, her şekilde bir ürünün belirli kalite ve nitelikte olmadan coğrafi olarak nereye ait olduğunu gösterirken; menşe adları buna ek olarak ürün veya hizmetin bölgeden/yöreden kaynaklı kalite ve niteliğini ifade etmektedir (Dericioğlu, 2011: 77).

#### **2.2.2.6. Teknik Bilgi (Know-How)**

Ticari alanlardaki, yönetim ve organizasyon, işletme, teknik, ticari, sahibine ekonomik yarar sağlayan, hukuki olarak özel bir düzenlemesi mevcut olmayan deneyim, bilgi ve tecrübelerdir (Yıldırım, 2011: 51).

#### **2.2.3. Diğer Gayri Maddi Haklar**

Şerefîyeler, ticaret unvanı ve işletme adı, arama, işletme ve imtiyaz hakları da GMH statüsündedir.

##### **2.2.3.1. Şerefîyeler**

Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların



izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992).

### **2.2.3.2. Ticaret Unvanı ve İşletme Adı**

Ticaret unvanı, ticaretle ilgili konularda tacirin ve ticaret işletmesinin diğer işletmelerden ayrı olduğunu, ürünlerini, tasarımlarını ve buluşlarını hukuki anlamda korumak ve ekonomik olarak fayda saptamak adına kullanılan isim ve işaretlerdir. İşletme adı ise işletme sahibini değil doğrudan işletmeyi tanıtmak ve diğer işletmelerden ayırt edilmesi için kullanılan addır (Bilgili ve Demirkapı; 2012: 161-174).

### **2.2.3.3. Arama, İşletme ve İmtiyaz Hakları**

GMH niteliğinde olan bu haklardan arama hakkında; maden arama için arama ruhsatı bulunması şarttır. Arama ruhsatı ise belirli alanlarda maden arama çalışmaları yapılabilmesi için gerçek ya da tüzel kişilere yetki belgesi verilmesidir. İşletme hakkı; liman, maden, belediye tesisi vb. tesisler için verilmektedir. İmtiyaz hakkı ise; belirli bir kamu hizmeti için kâr veya zararı kendilerine ait olan özel hukuk gerçek ya da tüzel kişilere verilmesidir (Yıldırım, 2011: 59).

## **2.3. TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA GAYRİ MADDİ HAKLARIN TESPİTİ**

GMH aynı anda birçok kişi tarafından kullanıma özelliğine sahiptir ve bu nedenle kamu malı benzeri bir nitelik taşır. Aynı grup içerisindeki firmaların sahip oldukları gayri maddi varlıklar ile birlikte kaynaklarını ve Ar-Ge personelinin bir arada kullanarak Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirebilmektedir. Fakat Ar-Ge faaliyetlerinin birlikte yapılması sonucunda bu varlıkların vergileme açısından hangi tarafa borç yükleyeceği ve mülkiyetinin hangi tarafa ait olacağı konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır (Yüce, 2018).

Bu bağlamda transfer fiyatlaması kuralları düzenlenerek GMH'a yönelik risk ve maliyetlerin paylaşımı konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Transfer fiyatlaması yöntemine göre GMH'ın geliştirilmesi kapsamında ortaya çıkan maliyetler, bu hakların

geliştirilmesine katkı sağlayan her işletme için bu işletmelerin bekledikleri faydalarla orantılı olarak dağıtılacaktır (Yüce, 2018).

### 2.3.1. Transfer Fiyatlandırması

Transfer Fiyatlandırması, bir işletmede gelir-gider ya da kâr paylaşımıyla ilgili veya kâr paylaşımı konusunda aynı çıkarlar doğrultusunda hareket eden şirketler, şubeler, ortaklıklar veya iştiraklere karşılıklı mal ve hizmet sunumu sonrasında uygulanan fiyatlandırmadır. Ayrıca aynı örgüt yapısındaki birimler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet sunumu sonucunda da transfer fiyatlaması uygulanmaktadır (Diliçıkık, 2012: 4-5).

Coşkun Arslan, yaptığı tanımda transfer fiyatlaması; “*Aynı örgüte ait bölümler arasında mamullerin değerlendirilmesi amacıyla seçilen fiyattır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Yani transfer fiyatlaması, sorumlu ana merkezden diğer merkezlere mal ya da hizmet transferine yönelik matematiksel olarak kullanılan parasal değeri ifade etmektedir.

Kurumlar, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde tespit edilen fiyat üzerinden mal ya da hizmet alımı veya satımı gerçekleştirirlerse, kazanç tamamıyla ya da kısmen transfer fiyatlaması yöntemiyle örtülü şekilde dağıtılmış sayılır (Başaran, 2010: 5).

Emsallere uygunluk ilkesi, ilgili şahıslarla yapılan mal ya da hizmet alımı veya satımı sonucunda uygulanan fiyatın, aralarında ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyata uygun olmasını ifade etmektedir (Başaran, 2010: 5).

### 2.3.2. Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri

Transfer fiyatlaması Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde çeşitli yöntemlerle tespit edilmektedir. Bu yöntemler şu şekildedir (Arslan, 2016: 405-406):

- 1) *Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi*: Bir mükellef tarafından emsallere uygun satış fiyatı uygulamasında, karşılaştırılabilir mal ya da hizmet alımı veya satımı gerçekleştiren ve aralarında hiçbir ilişki olmayan gerçek ya da tüzel kişilerin aralarında yaptıkları işlemler sonucunda uygulayacakları fiyat, piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmektedir.

- 2) Maliyet Artı Yöntemi: İlgili mal ya da hizmetin maliyetinin uygun bir brüt kâr oranı kadar arttırılması yoluyla emsallere uygun bedelin hesaplanmasıdır.
- 3) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi: İlgili mal ya da hizmetin aralarında hiçbir ilişki olmayan gerçek ya da tüzel kişilere yeniden satılması sonucunda uygulanacak fiyattan, uygun bir brüt satış kârı düşülmesiyle emsallere uygun bedelin hesaplanmasıdır.
- 4) İşlemsel Kâr Yöntemleri: İlgili mal ya da hizmet alım ya da satımı işlemleri sonucunda ilişkili kişilerin yaptıkları işlemler sonucu ortaya çıkan kârı esas alan yöntemlerdir. Bu yöntemler şu şekildedir:
  - a. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi: Bu yöntem; mükelleflerin kontrolü altındaki bir işlem sonucunda oluşan maliyet, satış veya varlıklar gibi unsurlara dayanarak tespit edilen net kâr marjının incelenmesine dayanır.
  - b. Kâr Bölüşüm Yöntemi: Bu yöntem ise; ilgili kişilerin denetimi altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı veya zararının, yükledikleri işlevler ve riskler ile bağlantılı kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.
- 5) Emsallere Uygun Fiyata Yukarıdaki Yöntemlerden Herhangi Birisi İle Ulaşma Olanığı Yoksa: Emsallere uygun fiyata ulaşma imkânı yoksa, mükellef işlemin yapısına uygun şekilde kendi belirlediği bir yöntemi kullanmasıdır.

Örneğin; işletme Ar-Ge faaliyetleri sonucunda yeni bir cep telefonu geliştirerek patentini almıştır. İşletme telefonu seri üretime tabi tutarak 20 adet cep telefonunu 20.000 TL'ye satmıştır. Bir cep telefonunun maliyeti 500 TL'dir. İşletme maliyeti (20 x 500) 10.000 TL olan cep telefonlarını 20.000 TL'ye satarak 10.000 TL gelir elde etmiştir. İlgili satış işlemi doğrudan buluşun satışına ilişkin olduğu için herhangi bir hesaplama yapılmaksızın ve transfer fiyatlaması kullanılmadan ilgili cep telefonundan elde edilen kazancın %50'si KV'den istisna edilecektir.

Örneğin; işletme Ar-Ge faaliyetleri sonucunda yakıt tasarrufu için bir otomobil parçası geliştirmiş ve patentini almıştır. Ürettiği bu parçayı otomobillere monte ederek beş adet otomobili satar. Bir otomobilin maliyeti 50.000 TL, satış fiyatı 80.000 TL olup, patentin ilgili satış fiyatı içerisindeki payı %40'tır. Buna ilişkin olarak;

Bir otomobilden sağlanan kazanç (80.000-50.000)	30.000
Kazancın patende isabet eden kısmı (30.000 x %40)	12.000
Patentten elde edilen toplam kazanç (12.000 x 5)	60.000
Vergiden istisna edilecek tutar	30.000

İşletme yakıt tasarrufu için bir otomobil parçası üreterek patentin almıştır. Üretilen bu parça otomobile monte edilerek satılmış ve ilgili satılmıştır. İşletme satış işlemi sonucunda toplamda 150.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu kazancın patente isabet eden kısmı transfer fiyatlaması yöntemine göre tespit edilmiştir. Yani patente isabet eden kısmı bir otomobil için 12.000 TL olup toplamda 60.000 TL'dir. Bu kazancın ilişkin olarak elde edilen kazancın %50'si KV'den istisna tutulmuştur. Yani işletme patentten elde ettiği kazancın yarısı için KV öderken, diğer yarısı için KV ödemeyecektir.

İşletmeler tarafından ortaya çıkarılan buluşlara yönelik yapılan araştırma işlemleri için işletmelerin kullanabilecekleri standart bir transfer fiyatlaması yöntemi, formül yahut matematiksel hesaplama yöntemi yoktur. Yukarıda sayılan transfer fiyatlama yöntemleri de esasta üretim sürecinde ortaya çıkan buluşun, üretimdeki payının hesaplanmasında uygun değildir. Bu sebeple işletmeler, her bir üretim sürecinde ortaya çıkardıkları buluşlar için ayrı ayrı hesaplama yaparak buluşa yönelik maliyet, hasılat, emsal ürün veya haklar için veriler esas alınarak hesaplanmaktadır (Arslan, 2016: 406).

### 3. BÖLÜM

#### TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI

İşletmelerin mevcut varlıklarının içinde maddi varlıklara ilaveten sahip oldukları, fiziki varlığı olmayan, gözle görülmeyen varlıkları da söz konusudur. Bunlar, maddi olmayan yani gayri maddi varlıklardır (Kaya, 2005: 5).

##### 3.1. AMAÇ

Teknolojik gelişmelerle birlikte önemi artan bu hesap grubu, bazı işletmelerde önemli varlık kalemleri arasındadır. Yeni ekonomik şirketlerden bilişim teknolojisi üreten şirketlerle dünya çapında markalaşmış şirketlerde piyasa değeri ile defter değeri arasında önemli derecede farklılıklar meydana gelmektedir. Entelektüel sermaye olarak adlandırılan bu farklılıkların işletme bilançolarında maddi olmayan varlıklar grubunda oluşturulmasını, bu bağlamda hangi varlıkların bu grupta yer alması gerektiği, aktife giriş ya da çıkış sürelerinin ne şekilde belirleneceği önem arz etmektedir. Bu standarda göre (Örten vd., 2012: 599);

- ✓ Maddi olmayan varlıklar grubuna nelerin girip giremeyeceği,
- ✓ Bu varlıkların hangi zamanlarda ve hangi değerlerle bilanço aktifine alınacakları,
- ✓ Aktifine alınmaları sonrasındaki dönemlerde değerlemenin ne şekilde yapılacağı,
- ✓ Finansal Tablo dipnotlarında nelerin açıklanacağını kurala bağlanması amaçlanmıştır.

##### 3.2. KAPSAM

Maddi olmayan duran varlıklar sınıfında (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2006: 20-21);

- ✓ Markalar
- ✓ Ticari başlıklar ve yayın hakları
- ✓ Bilgisayar yazılımları
- ✓ Lisans veya imtiyazlar
- ✓ Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları,

- ✓ Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler
- ✓ Geliştirme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar yer almaktadır.

### **3.3. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

Maddi olmayan duran varlıkların tanımı kapsamında bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesine ilişkin kontrol, belirlenebilirlik ve gelecekteki ekonomik fayda sağlama kriterlerini yerine getirmesi beklenir (Aytaşkın, 2016: 32).

#### **3.3.1. Belirlenebilirlik**

Maddi olmayan duran varlıklar tanımı kapsamında maddi olmayan duran varlıkların şerefiyeden ayrı şekilde belirlenmesini gerektirir. İşletmelerin birleşmesi sonucu aktifleştirilen şerefiye, işletmelerin birleşmesinden sağlanan ya da ayrı şekilde muhasebeleştirilemeyen varlıklardan kaynaklı olarak gelecekteki ekonomik faydalarını ifade eder. Bir varlığın belirlenebilirlik kriterleri (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS, 2010: 778-779)

- ✓ Ayrılabilir nitelikte olması, yani işletmeden bölünebilen veya ayrılabilen özellikte olmasıdır. Ayrıca işletmenin bu doğrultuda bir niyeti olup olmasına bağlı olmaksızın bu konuya ilişkin sözleşme, tanımlanabilir varlık ya da borç ile birlikte satılabilir, lisans altına alınabilir, devredilebilir, kiralanabilir veya takas edilebilir nitelikte olması,
- ✓ Bu hakların işletmeden veya diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi ya da devredilebilmesine bakılmadan sözleşmede mevcut haklar veya diğer yasal haklardan kaynaklı olması gerekmektedir.

#### **3.3.2. Kontrol**

İşletmeler tarafından ilgili varlıklardan gelecekte sağlanacak yararı kullanma ve bu yararın üçüncü kişiler tarafından kullanılmasını engelleme gücüdür. Bunların sağlanabilmesi için ise patent, telif hakkı gibi koruyucu düzenlemelerin olması gerekmektedir (Ertem, 2014: 4; Aytaşkın, 2016: 33).

### 3.3.3. Gelecekte Ekonomik Yarar Sağlama

Maddi olmayan duran varlıkların gelecekte işletmelere sağlayacağı ekonomik faydaların beklentisidir. Bu faydalar, ürün ya da hizmet satışından elde edilen kazançlar, maliyetlerden sağlanan tasarruflar veya işletmenin bu varlıkları kullanması sonucu oluşan faydaları içermektedir. Örneğin; üretim sürecinde kullanılan fikri hakların gelecekte gelir artırması yerine üretim maliyetlerinde azalma sağlamasıdır (TMS 38, prf. 17).

### 3.4. MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Bu standarda göre bir varlığın maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilebilmesi için kontrol, belirlenebilirlik ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerini gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Daha sonra ise (Gökçen vd., 2006: 342);

- ✓ Gelecekte ekonomik fayda sağlayabileceği işletme dışı kanıtlar ile desteklenebilir olmalı,
- ✓ Maliyetin ise güvenilir olarak ölçülebilir olması şartlarını sağlaması gerekmektedir.

#### 3.4.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Ayrı Olarak Elde Edilmesi

Bir maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeliyle ölçülür. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar maliyeti şu şekilde ölçülür (Gücenme Gençoğlu, 2007: 223):

- ✓ İthalat vergileri ile iadesi mümkün olmayan satın alma vergileri dahil olmak üzere, ticari iskontolar ile indirimler düşüldükten sonra elde edilen satın alma bedeli,
- ✓ Varlığın amaçlanan doğrultuda kullanımını sağlamak için kullanılabilir hale getirmeye ilişkin maliyetlerdir.

Bir işletme tarafından satın alınan varlıkların sonraki dönemlerde yarar sağlaması beklenir. Bu şekilde temin edilen varlık, satın alınması sırasında katlanılan bedelin nakit veya başka türlü yapılması halinde maliyetinin doğru olarak tespiti sağlanmaktadır. İlgili

maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde ise ortaya çıkan ilk maliyet bedeli kullanılır (Bingöl, 2018).

Örneğin; X İşletmesi ürün geliştirme çalışmaları esnasında dışarıdan bir kurumdan ürüne yönelik olarak tasarım hizmeti satın almış ve bunun için 50.000 TL ödeme yapmıştır. (KDV %18). Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

260 HAKLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR		59.000
<i>Dışarıdan sağlanan tasarım hizmeti kaydı</i>		

İşletme dışarıdan sağladığı tasarım hizmeti sonucunda maddi olmayan duran varlıklar için 50.000 TL’lik bir ödemede bulunmuş ve bunu “260 Haklar” hesabında muhasebeleştirmiştir. İlgili hizmet alımı sonucunda da 9.000 TL tutarında KDV’ye katlanılmıştır.

#### **3.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın İşletme Birleşmeleri Sonucu Elde Edilmesi**

Maddi olmayan duran varlıkların işletme birleşmeleri sırasında elde edilmesi halinde, maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, elde edilmesi sırasındaki gerçeğe uygun değeridir. Birleşme sırasında, devir alınan işletmenin mali tablolarında yer almamış olsa bile, gerçeğe uygun değeri doğru şekilde hesaplanabilen maddi olmayan duran varlıklar mevcut ise, bu varlıkların şerefiyeden farklı muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür (TMS 38, prf.33-34). İşletme birleşmeleri esnasında ya da ayrı olarak elde edilmesi ve maddi olmayan duran varlıklar şeklinde muhasebeleştirilen devam eden Ar-Ge projeleri ile ilgili sonradan yapılan harcamaların araştırma harcaması olması halinde, ortaya çıktığı zaman gider olarak kaydedilir, geliştirme harcaması olması halinde ise, aktifleştirme koşuluna uyuyorsa, sürdürülen projenin defter değerine eklenir; uymuyorsa gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilir (Ertem, 2014: 41).

Örneğin; işletme, X kurumundan devralarak devam ettirdiği yeni ürün geliştirme projesi için 50.000 TL gidere katlanmıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:



260 HAKLAR	50.000	
102 BANKALAR		50.000
<i>Devralınan işletmeye ilişkin yeni ürün geliştirme projesi kapsamında katlanılan giderin kaydı</i>		

### 3.4.3. Maddi Olmayan Duran Varlığın Devlet Teşviki Yoluyla Elde Edilmesi

Bazı hallerde, maddi olmayan duran varlıklar, devlet teşviki vasıtasıyla ücretsiz şekilde ya da çok düşük bedellerle elde edilmektedir. devletin işletmelere havaalanı iniş hakları, ithalat lisansları ya da kotaları, radyo ya da televizyon istasyonlarını işletme hakkı veya diğer sınırlı kaynaklara erişim hakkı gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde ya da dağıttığında ortaya çıkan bu durum sonucunda ilgili maddi olmayan duran varlıklara ilişkin teşvikin TMS 20 standardına göre gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesini seçebileceği gibi, ilgili varlığın başlangıçta alındığı amaca yönelik olarak kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan giderler nominal değerine ilave edilerek de muhasebeleştirilir (TMS 38, prf. 44).

Örneğin; işletme yeni bir makine üreterek ilgili makinenin patentini devlet teşviki ile 200.000 TL'ye satın almıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

260 HAKLAR	200.000	
643 DEVLET TEŞVİK GELİRLERİ		200.000
<i>Maddi olmayan duran varlığın devlet teşvikiyle alımı</i>		

### 3.4.4. Varlıkların Takası Yoluyla Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi

Takas yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlıklar, işletmenin ticari işlem yapma özelliğinden yoksun olmaması koşuluna bağlı olarak ve elde edilen ya da vazgeçilen varlığın doğru şekilde gerçeğe uygun değer hesaplanması mümkünse maliyeti gerçeğe uygun değeriyle hesaplanır, mümkün değilse varlığın maliyeti, defter değeri olarak kabul edilir (Aytaşkın, 2016: 41).

Örneğin; işletme değeri 1.000.000 TL olan ticari marka için, defter değeri 500.000 TL ve birikmiş amortismanı 100.000 TL olan bir makine vermiştir. Kalan tutarı ise banka havalesi yaparak ödemiştir. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

260 HAKLAR	1.000.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	100.000	
102 BANKALAR		600.000
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000
<i>Maddi olmayan duran varlık ile makine takas işlemine ilişkin kayıt</i>		

İşletmenin 1.000.000 TL'lik ticari marka satın almıştır. Satın alma işlemi sonucunda 1.000.000 TL maddi olmayan duran varlıklara sahip olmuş ve ilgili hesaba kaydetmiştir. Bu satın alma işlemine karşılık değeri 500.000 TL ve birikmiş amortismanı 100.000 TL olan makinesini vermiştir.

#### 3.4.5. İşletme İçinde Ortaya Çıkan Şerefiye

İşletme içinde ortaya çıkarılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez. İşletme içinde ortaya çıkarılan şerefiye, doğru biçimde maliyetten hesaplanabilen, işletme aracılığıyla kontrolü sağlanabilen bir kaynak olmadığı için varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, prf 48-49).

#### 3.4.6. İşletme İçinde Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıkların, mali tablolara alınma koşullarını taşıyıp taşımadığı değerlendirilirken varlığın oluşturulmasındaki süreç; araştırma ve geliştirme safhası olarak değerlendirilmektedir (Gökçen vd., 2006: 343).

##### Araştırma Safhası

Araştırmadan kaynaklı hiçbir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir. İşletme içinde gerçekleştirilen bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermez. Buna bağlı olarak da bu harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS-38, prf. 54-55).

Bu safha; yeni bilimsel veya teknik bilginin kazanılmasına yönelik olarak planlı araştırmaları kapsamaktadır. maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili yapılan çalışmalar için kullanılan araştırma safhası, işletme içinde ortaya çıkarılacak varlıklarla ilgili hazırlıkları kapsamaktadır. Bu aşamada, işletmede bir varlık oluşturulup oluşturulmaması konusunda yapılabilirlik çalışmalarını yürütölmektedir (Yücel, 2013: 53-54).

TMS 38 kapsamında araştırma safhasında yürütölen faaliyetler şunlardır (TMS 38, prf. 56):

- ✓ Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- ✓ Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- ✓ Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve
- ✓ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimidir.

İşletme içerisinde gerçekteşirilen bir projeye yönelik olarak araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak bir maddi olmayan duran varlıkların var olması mümkün olmamaktadır. bu sebeple, bu harcamalar gerçekteştiğinde gider şeklinde muhasebeleştirilir (Yücel, 2013: 54).

#### Geliştirme Safhası

Aşağdaki koşulların varlığı halinde geliştirme safhasından kaynaklı harcamaların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS-38, prf.57):

- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların kullanılması ya da satışa hazır hale gelebilmesine yönelik olarak tamamlanmasının mümkün olması,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların kullanımının ya da satışının mümkün olması,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların tamamlanması ve bu varlığın kullanılması ya da satılması niyetinin olması,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların gelecekte sağlayacağı faydanın nasıl gerçekteşeceğinin belirli olması

- ✓ Geliştirme safhasının tamamlanması ve maddi olmayan duran varlıkları kullanmak ya da satmaya yönelik yeterli mali, teknik ve diğer kaynakların bulunması,
- ✓ Geliştirme sürecine yönelik olarak maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yapılan harcamaların doğru şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.

Geliştirme faaliyetlerine ilişkin örnek olarak (TMS 38, prf.59);

- ✓ Kullanım ve üretim öncesinde model ve prototiplerin tasarım, yapımı ve test edilmesi,
- ✓ Yeni teknolojiler içeren model, alet ve kalıpların tasarlanması,
- ✓ Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması,
- ✓ Yeni ya da geliştirilmiş aygıt, malzeme, ürün, sistem, süreç ya da hizmetlere yönelik kararı verilmiş alternatifin inşası, tasarımı ve denenmesidir.

Örneğin; X İşletmesi yeni bir cihaz tasarımına başlıyor. Cihazın tasarımına ilişkin olarak Araştırma safhasında 100.000 TL’lik Ar-Ge giderine katlanıldığı tespit edilmiştir.

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	100.000	
-Araştırma Gideri		
100 KASA		100.000
<i>Yeni cihaz üretimine ilişkin olarak katlanılan Ar-Ge harcamasına ilişkin kayıt</i>		

İşletme, Ar-Ge çalışmaları kapsamında yeni bir cihaz üretimine ilişkin olarak araştırma safhasında Ar-Ge harcamasına katlanmış olup bunu “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında muhasebeleştirmiştir.

#### **3.4.6.1. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlığın Maliyeti**

Buna ilişkin maliyet, yönetimin amaçladığı istikamette çalışılabilmesine yönelik varlığın üretilmesi, yaratılması ve hazırlanması için gerekli bulunan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerin tümüdür. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilen maliyetler şu şekildedir (Aytaşkın, 2016: 47-48):

- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların oluşturulmasında kullanılan ya da tüketilen malzeme/hizmet maliyetleri,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların oluşturulmasından kaynaklı çalışanlara sağlanan yararlarla ilgili maliyetler,
- ✓ Yasal hakkın teciline ilişkin ödemeler
- ✓ Maddi olmayan duran varlıkların oluşturulmasında kullanılan lisans ve patentlerin itfa payları.

*Maliyet olarak kabul edilmeyen harcamalar ise;*

- ✓ Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesine ilişkin doğrudan ilgili olmayan yönetim ve satış giderleri ile diğer genel giderler,
- ✓ Varlığın hedeflenen performansa ulaşmasından önce ortaya çıkan verimsizlik ve ilk faaliyet zararları
- ✓ Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamalarıdır.

İşletme içerisinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak varlığın ilk defa sağlandığı tarih itibariyle yapılan harcamaları kapsamakta olup, öncesinde gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar tekrar maliyete dahil edilmezler (TMS 38, prf.65).

### **3.4.7. Giderin Muhasebeleştirilmesi**

Maddi olmayan varlık kalemine ilişkin yapılan harcamalar (TMS 38, prf. 68):

- ✓ Muhasebeleştirme kriterleri taşıyan maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin bir parçasına ilişkin harcamalar ile
- ✓ İşletme birleşmeleri yoluyla sağlanan maddi olmayan duran varlıklar şeklinde muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemlerin dışındaki harcamalar gider olarak muhasebeleştirilir.

Bazı hallerde ekonomik fayda sağlaması amacıyla yapılan harcamalar neticesinde hiçbir varlık elde edilmez. Bu harcamalar mal alımına ilişkin olarak yapılmışsa, işletme bu mallara eriştiği anda doğrudan gider yazılmaktadır. Hizmet alımına ilişkin yapılmışsa, hizmet alındığı anda gider yazılmaktadır. İlk aşamada gider şeklinde muhasebeleştirilen

maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar, ileriki tarihlerde maddi olmayan duran varlıklar maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler (Özcan, 2014: 153-154).

### **3.4.8. Muhasebeleştirme Sonrası Değerleme**

İşletmeler muhasebe politikaları açısından değerlendirme yöntemlerinden maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemini seçebilirler.

#### **3.4.8.1. Maliyet Yöntemi**

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinden sonra, maliyetinden, tüm birikmiş olan itfa ve değer düşüklüklerine ilişkin zararlar düşülmüş şekilde izlenir (Şahin, 2010: 76).

$$\text{Defter değeri} = \text{Maliyet değeri} - \text{Birikmiş amortisman} - \text{Değer düşüklüğü karşılıkları}$$

#### **3.4.8.2. Yeniden Değerleme Yöntemi**

Bu yöntem, maddi olmayan duran varlıkların “gerçeğe uygun değeri” ile değerlendirilmesine dayanır. TMS38 kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmesi için, gerçeğe uygun değer, aktif piyasa ile ilişkilendirilerek belirlenir. Yani maddi olmayan duran varlıkların aktif şekilde alınıp satıldığı bir pazarın mevcut bulunması ve fiyatın bu pazardan elde edilebilir olması gerekir (Yücel, 2013: 60).

$$\text{Defter değeri} = \text{Gerçeğe uygun değer} - \text{Gerçeğe uygun değer üzerinden birikmiş amortisman} - \text{Değer düşüklüğü karşılıkları}$$

### **3.4.9. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası**

Bir maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilirken faydalı ömrü dikkate alınır. Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi iken, sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi değildir. maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak yapılan analizler esas alınarak, bu varlığın işletmeye sağladığı net nakit girişi için öngörülen sürenin sınırlı olmaması halinde, işletme varlığın sınırsız faydalı ömre sahip olduğuna karar verir (Özcan, 2014: 155).

Bir maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrüne etki eden ekonomik ve yasal etkenler mevcuttur. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekte sağlayacağı faydaların süresiyle ilişkilidir. Yasal etkenlerse, işletmenin gelecekte sağlayacağı faydalara erişimin sürdürülebildiği süreyle sınırlıdır. Faydalı ömür, bu etkenlerce belirlenen süreler içinde kısa olanıdır (Yücel, 2013: 74).

İlgili maddi olmayan duran varlıklar hesaplarına ilişkin olarak 1. Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde bu hakların 5 yılda eşit taksitlerle itfa edileceği, 5 yıldan fazla olması durumunda da yine 5 yılda eşit taksitlerle itfa edileceği hükmü yer almaktadır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992).

#### **3.4.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde artış ya da azalış meydana gelebilir. Değer artışı, değer düşüklüğü gerçekleşmeden meydana gelmişse doğrudan öz kaynaklar hesap grubunda muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü olmuşsa direkt gelir tablosuna yansıtılır. Fakat değer düşüklüğünden önce değer artışı gerçekleşmişse, meydana gelen değer düşüklüğü öz kaynaklarla karşılaştırılır (Bingöl, 2018).

#### **3.4.11. Kullanımdan Çıkarılmalar ve Elden Çıkarmalar**

Bir maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da kullanımı veya satışı sonucu gelecekte ekonomik fayda sağlanması beklenmediğinde finansal durum tablolarından çıkarılır. Finansal durum tablolarının dışında bırakılması sonucu kâr ya da zarar, elden çıkarılması sırasında sağlanan net tahsilatlar ile defter değeri arasındaki farka bağlı olarak oluşur. Bu fark kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Kazanç sağlandığında gelir olarak sınıflandırılmaz (Aytaşkın, 2016: 66).

## 4. BÖLÜM

### AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİMADDİ HAKLARIN MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

Bu kısma kadar TGB, GMH ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına ilişkin genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın bu aşamasında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyetlerde bulunan firmalara ilişkin sağlanan teşviklere değinilerek bu teşvikler kapsamında gayri maddi hak elde eden firmalara sağlanan avantajlar incelenecektir.

#### 4.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışma kapsamında; TGB’nde faaliyetlerde bulunan firmaların yapılan Ar-Ge çalışmaları neticesinde elde ettikleri GMH’a yönelik olarak TMS-38’e göre muhasebe uygulamalarının ve GMH’a sağlanan Ar-Ge teşvikleri kapsamında vergisel boyutlarda incelemelerde bulunulması amaçlanmıştır.

TGB’nde faaliyetlerde bulunan firmaların yaptıkları Ar-Ge çalışmaları neticesinde ortaya çıkardıkları GMH’ın muhasebeleştirilmesi ve bu haklara sağlanan Ar-Ge teşvikleri kapsamında vergisel boyutta incelemeler yapılarak konuların bir bütün halinde değerlendirilmesi açısından önemlidir.

#### 4.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

TGB’nde faaliyetlerde bulunan firmalara yönelik yapılan tez çalışmasında Tokat Teknopark’ta faaliyetlerde bulunan ve GMH elde eden dört firma ve bu firmaların muhasebe işlemlerinde yetkili olan serbest muhasebeci mali müşavirler ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Ayrıca uyuşmazlıkların bulunduğu sonucuna varılan konulara ilişkin olarak bir yeminli mali müşavirin bilgisine başvurularak görüşü alınmıştır.

#### 4.3. LİTERATÜR TARAMASI

Çankır (2018) çalışmasında; GV ve KV teşvikleri kapsamında sadece 4691 sayılı kanun ve KV Kanunu kapsamında değerlendirmelerde bulunmuştur. Buna göre; sağlanan desteklerin personel ile TGB dışında geçirilen sürelerle ilişkin GV istisnasında yaşanan



sorunlar için yönetmelik çıkarılması gerektiği, GV ve KV istisnaları kapsamındaki uygulamaların yeniden gözden geçirilerek eleştiriye mahal verecek hususların değerlendirilmesi gerektiği kanısındadır.

Kirday (2018)'in çalışmasında; 1 Mayıs 2018 ve 2019 yılı sonuna değin geçerli olacak KDV istisnasına ilişkin uygulama kapsamında, bu tarihler arasında Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere temin edilen makine ve teçhizata ilişkin olarak KDV istisnası ile birlikte bu dönemler itibariyle bu makine ve teçhizata ilişkin amortisman süresi yarıya düşürülmüş ve firmaların bu maliyetleri daha hızlı şekilde giderleştirilmesinin sağlanması amaçlandığı vurgulanmıştır.

Demir (2018)'in çalışmasında; Türkiye'de Ar-Ge ve yenilik harcamalarındaki artışla birlikte teknolojiye, bilime ve Ar-Ge çalışmalarına yatırımın önemi vurgulanarak, yatırımları artırarak gelişmiş ülkelerdeki Ar-Ge harcamalarından daha yüksek yatırımlar yaparak, yeni ürün geliştirmeli, mevcutları iyileştirilmeli, yüksek teknolojik üretimle birlikte verimlilik artırılarak maliyetlerin azaltılması sağlanmalıdır. Bu bağlamda ülkemizde Ar-Ge harcamalarına yönelik önem azami olarak artırılmalı ve özel sektör bu konuda teşvik edilmelidir.

Koç ve Koç (2017)'un finansal gelişme ile Ar-Ge yatırımları ilişkisini belgelemek adına yaptıkları çalışma neticesinde; Ar-Ge harcamalarında finansal gelişmeye bağlı ilişki sadece İtalya'da mevcuttur ve finansal kalkınma nedeniyle Ar-Ge harcamalarına sadece Fransa'da rastlanmıştır. İtalya ile Fransa'nın nedensellik ilişkilere sahip olmalarının nedenini finansal gelişmenin belli bir düzeyinde yabancı yatırımların arması ile Ar-Ge harcamalarının yabancı yatırımlardan etkileneceği sonucuna ulaşmışlardır. Yani Ar-Ge harcamalarındaki değişmeler, finansal gelişme üzerinde de etkili olmaktadır.

Kutbay ve Öz (2017)'ün çalışmalarında; Ar-Ge faaliyetlerinin hızlanması için belirli bir sistem oluşturulmalı ve bu sisteme bağlı olarak Ar-Ge firmaları bilgilendirilmelidir. Türkiye'de mevcut şirketlerin sadece %2'sinin Ar-Ge faaliyetlerinde bulunması, verimliliğin artırılması, maliyetlerin minimize edilmesi, yeni teknolojiler geliştirilmesi sebebiyle Ar-Ge faaliyetlerinin hızlandırılmasını gerektirmektedir. Ar-Ge harcamalarının sonucunda ortaya çıkan teknolojilerdeki yüksek maliyet ile sonuçların

uzun zaman alması sebebiyle bu faaliyetlerin kamu sektörü tarafından desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Fidancı (2017) çalışmasında; işletmelerin tespit edilmesi zor olan Ar-Ge harcamalarını aktifte dönem gideri olarak izlemesi gerektiği, kayıtların doğru hesaplar vasıtasıyla izlenmesi, işletmelerin varlık yapısı ile dönem kârını doğru biçimde görmeyi sağlayacağı ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu gerçekleşecek indirimin doğru hesaplanarak avantajlardan etkili şekilde yararlanılmasını sağlayacağı sonucuna varılmıştır.

Arslan (2016) çalışmasında; 5746 sayılı kanun, 5520 sayılı kanun, 4691 sayılı kanun ve Gelir İdaresinin yayınladığı özelgeler çerçevesinde Ar-Ge yatırımlarına yönelik sağlanan teşvik ve destekler açıklanmış ve uygulamalı olarak gösterilmiştir.

Bayraktaroğlu vd. (2015) çalışmalarında; TGB’nde sağlanan teşviklerin genellikle GMH’a yönelik olduğu ve yeni ürün ya da buluş ortaya koyan Ar-Ge personeli ve girişimciler için ek teşvikler getirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Ar-Ge firmalarında faaliyette bulunan girişimcilere yönelik yapılan çalışma kapsamında Ar-Ge projelerinin ortaya çıkmasına yönelik fikir kaynakları belirlenmiştir. Buna göre ilk sırada “teknolojik yenilik”, ikincisinde “ihtiyaçlar” yer almaktadır. Ar-Ge projelerinin ortaya çıkmasında ise “müşteriler, vergi teşvikleri, çalışanlar” önem derecesi oldukça düşük olduğu görülmüştür. Araştırmaya katılanlardan %46,7 ‘si Ar-Ge yapmalarındaki en önemli nedenin vergi teşvikleri olduğunu vurgularken, %42,2’si girişimcilerin teknolojik bilgi üretilmesi sonucu oluşan bilginin ticarileştirilmesinin yeterli olduğu kanısındadır. Ayrıca işletme yöneticilerinden %55,6’sı Ar-Ge teşviklerinin yeterli düzeyde olmadığı teşviklerin daha da artırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Sonuçta, Türkiye’de istihdamın artırılması, istikrarın sağlanması, ileri teknolojik sektörler yatırımların artırılması amacıyla Ar-Ge faaliyetlerinin türlü teşviklerle desteklenmeli, bütçeden Ar-Ge için ayrılan pay artırılmalıdır.

Tunçay ve Özcan (2015)’in çalışmalarında; GV, KV ve KDV açısından TGB’ne sağladığı istisnalar ile bu bölgelerde faaliyette bulunan firmalara sağlanan avantajlar önem arz etmektedir. TGB’nde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda sağlanan kazanç istisnası mevcuttur. Özel olarak üniversite-sanayi iş birliğinin sağlanması amacıyla önem

taşıyan TGB'ne getirilen istisnalarla bu bölgelerdeki faaliyetleri artırılması gerektiği görüşündedir.

Yusufoğlu (2014)'nin çalışmasında; teknokentlerin Türkiye'de ve dünyada ortaya çıkmalarıyla birlikte, Türkiye'de bu bölgelere sağlanan vergisel avantajların araştırılmış ve sonrasında sağlanan teşvikler ile teknokentlerin bu teşvikler kapsamında elde ettikleri arasındaki çıktılar test edilmiştir. Bu kapsamda sağlanan teşvikler ile elde edilen çıktılar arasında doğrusal bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Sonucunda ise teknokentlerin sayısında meydana gelen artışa bağlı olarak firma sayılarının da artacağı görülmüştür.

Dil (2014) çalışmasında, ilgili kanunlar kapsamında sağlanan teşvikler, indirimler ya da muafiyetlerin belli sektörlere ya da kurumlara değil de genele hitap etmesi gerektiği, ilgili vergisel avantajların kullanımının mükellefler tarafından bilinmesinin gerektiği, bu hakları kullananlarca iyi analiz edilerek kullanımının daha doğru olacağı ve Gelir İdaresi tarafından bu bağlamda destek verici bilgi ve dokümanlar yayınlaması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Göçer vd. (2014)'nin çalışmasında; gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki ekonomik olarak büyüme ve kalkınma farklarını azaltmak için özel sektörün Ar-Ge harcamaları bağlamında vergi teşvikleriyle desteklenmeli, firmaların daha yüksek Ar-Ge harcamaları yapmaları konusunda teşvik etmeli, yeni üretim süreçlerinin geliştirilmesinin fayda sağlayacağı değerlendirilmelidir. Buna bağlı olarak ülkelerin teknoloji açıklarında azalmalar meydana gelerek ürün çeşitliliği ve kalitesi üzerinde ileri (Dil, 2014)artırabileceklerdir. Özellikle ülkemizde teknoloji ve yeniliğe bağlı olarak meydana gelen dış ticaret açığı ile cari açık sorunlarının önüne geçilebilmesi için politikacıların bu konuya özen göstermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Özdemir (2014) çalışmasında; bir kanunda Ar-Ge personeline uygulanacak ücret istisnasının diğer ilgili mevzuatlar uyarınca tekrarlanmasını engellemek için personelin ilgili kanunlarda sadece birine tabi olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu konuya ilişkin birçok mevzuat olması, anlaşılması güç olan Ar-Ge teşvik sisteminin içinden çıkılmaz bir hal almasına ve nitelikli Ar-Ge personelinin potansiyelinin artırılmasına engel teşkil etmektedir. Ar-Ge personelinin mali ve özlük haklarının, personelin görevi, statüsü, mezuniyeti, uyruğu, istisna oranı vb. unsurlar bakımından ayırım yapmaksızın, özel

sektör, kamu sektörü, üniversite ve TGB Ar-Ge personelinin tamamını kavrayacak nitelikte olan “*Ar-Ge Personelinin Mali ve Özlük Haklarına İlişkin Yönetmelik*” benzeri bir yönetmelik çıkarılarak üç ayrı Kanunda düzenlenmiş hususların bütün olarak tek bir mevzuatta ele alınması gerektiği sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Çetin ve Işık (2014)’ın çalışmalarında; ülkeler bazında değerlendirildiğinde Ar-Ge teşvikleri konusunda Türkiye’nin daha başlangıç düzeyinde olduğu, fakat teşvik kapsamlarının geniş olduğu gözlemlenmiştir. Bazı ülkelerde Ar-Ge harcamalarının belli oranlarda indirim konusu yapılabildiği fakat ülkemizde Ar-Ge harcamalarının tamamının indirime konu olduğu söylenebilir. Bununla beraber mevzuatlardaki uygulamalar konusunda sıkıntılar yaşandığı görülmüştür.

Peksavaş (2012)’ın çalışmasında; Türkiye’de GMH yönelik teşviklerden firmaların sınaî haklarının korunması amacıyla yapılan harcamalara yönelik olduğu, ekonomiye katkı sağlayacak Ar-Ge merkezlerinde belli şartlar altındaki istisnalar dışında personel istihdamına yönelik teşviklerin bulunmadığı, firmaların sınaî mülkiyet konusundan alt yapı hazırlanması bağlamında yapılan giderler için teşviklerin bulunmadığı, TGB’nde faaliyette bulunan şirketler dışında sınaî mülkiyetlerden sağlanan hakların ticarileştirilmesinden elde edilen kazançlar için vergi yükü doğduğu konularında eksiklerin bulunduğu konusunda durulmuştur. Bu kapsamda firmaların sınaî mülkiyetlerden kaynaklanan haklara yönelik personel istihdamı teşvik edilmeli, bu alanlara yönelik alt yapı kurulmasında teşvikler sağlanmalı ve sınaî mülkiyetlerden kaynaklanan hakların ticarileştirilmesinden sağlanan kazançlardan vergi yükünün kaldırılması kanısındadır.

Eren (2011)’in çalışmasında; ülkemizde gerçekleşen teknolojik gelişmelere bağlı olarak Teknokentlerden sağlanan Ar-Ge destekleri ile farklı ülkelerdeki teknokent uygulamaları karşılaştırılarak bir değerlendirme yapılmıştır. Ülkemizde bilim ve teknolojinin gelişmesinde teknoparkların önemli bir yere sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Yavuz (2010)’un çalışmasında; Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki sıkıntı, Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi sürecinin zaman alması sonucu teşviklerin muhasebeleştirilmesinde destek süresinin kısaltılarak projenin başlangıç kısmı ile

uyumlaştırılması sonucu bu sorunun üstesinde gelinebileceği kanısındadır. Ayrıca Ar-Ge harcamaları kapsamında yapılan maliyetler ayrıştırma yapılmadan doğrudan gider yazılmakta olup bunun giderilmesi için tüm firmaların Ar-Ge harcamalarını ayrıştırma yaparak “*Araştırma Giderleri*” ile “*Geliştirme Giderleri*” nin ayrı olarak muhasebeleştirilmesi ve standartlara belirtilen kriterlere uygun şekilde mali tablolara yansıtılmasının uygun olacağı görüşündedir.

Ertan (2010)’ın KOBİ’lere yönelik yapılan anket çalışmasında; Ar-Ge faaliyetlerinin kendileri için önemli olduğunu ve büyük bölümünün Ar-Ge çalışmaları gerçekleştirdikleri ve Ar-Ge faaliyetleri konusunda istekli oldukları, fakat finansman konusunda sıkıntılar yaşadıkları gözlemlenmiştir. Finansman sorunuyla birlikte kamu kesimi tarafından sağlanan desteklerin yetersiz olmasına karşın bu kesimin Ar-Ge faaliyetlerinde önemli katkıları olduğu belirtilmiştir.

Köker (2009) çalışmasında; Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan firmaların sayısındaki artışa bağlı olarak sağlanan kazanç ve istisnalarda da artış meydana gelmektedir. Özellikle yazılım faaliyetlerine ilişkin olarak sadece yazılım satışlarından sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirildiği, aksi takdirde üretilen yazılımın çoğaltılarak satılmasına bağlı olarak ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Köse ve Ferhatoğlu (2009) çalışmalarında; Ar-Ge indirimi esasları ve indirimle konu harcamaların kapsamı ele alınarak Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve sonuç olarak Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesinde farklı uygulamaların olduğu ve bu uygulamaların kısa sürede standartlaşması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Delichasanoglou (2007)’nin çalışmasında; Ar-Ge faaliyetlerinin rekabet gücü açısından önemli olduğu, bu nedenle ülkelerin Ar-Ge harcamalarına önem vermesi gerektiği üzerinde durmuştur. Türkiye’nin Ar-Ge harcamalarında diğer ülkeleri oldukça geriden izlemesi sebebiyle devletin bu alanda yeni teknolojik politikalar ortaya koyarak bunların hayata geçirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Yeni teknolojilerin gelişimini sağlayarak bunların sanayi sektörüne en kısa şekilde aktarılması bakımından TGB önemlidir. Bu çalışmada yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışında faaliyetlerde bulunan

firmaların, muhasebe kayıtları açısından sorunlarla karşılaştıkları, bazı firmaların sağlanan teşviklerden yararlanamama nedenleri konularının araştırılması gerektiği üzerinde durulmuştur.

Tezcan ve Yanıktepe (2006)'nin çalışmalarında; Türkiye'de kamuya yönelik Ar-Ge harcamalarının özel sektörden oldukça düşük olduğu ve bu sebeple Ar-Ge harcamalarının teşviklerle desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu kapsamda bilim ve teknoloji alanlarında yaşam kalitesinin iyileştirilmesi ve kamu bilinci artırılmalı, Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personel ve akademik kadro nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmeli, özel sektör Ar-Ge ve yenilik manasında güçlendirilmeli ve sektörün ihtiyaçları doğrultusunda sonuca yönelik araştırmalar teşvik edilmeli, Ar-Ge ve yenilik alt yapısı iyileştirilmeli, inovasyon kapsamında danışmanlık hizmeti verilmeli şekilde önerilerde bulunmuşlardır.

Evcı (2004)'nin çalışmasında Türkiye'de Ar-Ge faaliyetleri ve OECD ülkeleri ile karşılaştırma yapılmıştır. Ayrıca Türkiye'de Ar-Ge faaliyet ve desteklerine ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu doğrultuda Ar-Ge vergi politikaları genele uygulanmasından çok, temel araştırma faaliyetlerinin geliştirilmesi için veyahut ileri teknoloji ürünlerinin satın alınması vb. özel alanlarda uygulanmasının ortaya çıkardığı sonuçlar açısından daha etkili olacağı sonucuna varılmakla birlikte vergisel teşviklerin, ülkelerin Ar-Ge başarımı üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

#### **4.4. AR-GE FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GAYRİ MADDİ HAKLARIN MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI**

GMH, herhangi bir maddi niteliği bulunmayan fakat alım-satıma konu olabilen, tescili mümkün olan ve mülkiyet kapsamına alınabilen ticari ve sınai her türlü haklardır. İşletmelerin, fiziki varlığı olmayan bu varlıklardan yararlanma olanağı vardır. Patent, imtiyaz, lisans, marka, unvan vb. gibi bedel ödenerek sahip olunan hukuki tasarruflar ile kamu otoritesinin belli alanlarda kullanma ya da yararlanma gibi tanıdığı yetkiler bu kapsamda değerlendirilir (Yılmaz, 2012: 14).

#### **4.4.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Ar-Ge Teşvikleri**

Ar-Ge; bir ürün ya da çalışmaya yönelik etki, verim, gelişimini sağlamak amacıyla yetkili kişiler tarafından ayrıntılı olarak yapılan incelemelerdir. Yani ticari nitelikli olmayan bilgi üretmek ve bir yeniliği meydana getirmek amacıyla yapılan araştırmalardır (Fidancı, 2017: 71).

İşletmeler teknolojik ve bilimsel gelişmelere bağlı olarak artan rekabetle birlikte faaliyetlerini sürdürebilmeleri için Ar-Ge faaliyetlerine önem vermelidirler (İncekara vd., 2014: 3-4).

Teşvik ise, çeşitli iktisadi faaliyetlere yönelik devlet tarafından yapılan ve bu faaliyetlerin daha hızlı ve daha etkili şekilde gelişmesine katkı sağlamak amacıyla maddi ve maddi olmayan yardım, destek ve özendirme faaliyetleridir (İncekara vd., 2014: 5).

Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik teşvik ve destek düzenlemeleri 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunlar çerçevesinde ele alınmıştır. Bu kanunlar doğrultusunda GMH'a yönelik teşvik ve destekler incelenecektir.

##### ***4.4.1.1. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sağlanan Ar-Ge Teşvik ve Destekleri***

Teknolojiye yönelik bilgi üretimini gerçekleştirmek, ürünün üretiminde yenilikleri sağlamak, ürünlerin kalitesini/standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, maliyetlerin düşmesini sağlamak vb. gibi amaçlar doğrultusunda oluşturulan bazı teşvik ve destek mevcuttur.

Temmuz 2001 tarihli 4691 sayılı kanun ile TGB bünyesinde sadece Ar-Ge faaliyetleri kapsamında faaliyet gerçekleştirecek olan firmalar tarafından bu bölgelerde yer kiralayarak ya da doğrudan bu bölgelerde firma kurarak faaliyet gösterebilmektedirler. Bu alanda Ar-Ge faaliyetlerini gerçekleştirmek için personel çalıştırabilirler. TGB kapsamında Ar-Ge proje geliştiren firmalar için sağlanan teşvikler 2023 yılına kadar geçerlidir (Kamu-Üniversite-Sanayi İş Biliği (KÜSİ), 2018).

4961 sayılı Kanun doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştiren mükellefler; KV, GV, damga vergisi, KDV istisnası, sigorta prim desteği ile birlikte Ar-Ge, yenilik ve tasarım projelerinde kullanmak üzere ithalata ilişkin gümrük vergisi, fon, harç ve damga vergisinden istisnadır (Vergidegündem, 2018).

❖ Firmalara ve Girişimcilere Yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Mükelleflere mahsus, TGB’nde gerçekleştirdikleri Ar-Ge, yazılım ve tasarıma yönelik faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç 31.12.2023 tarihine kadar GV ve KV’den istisnadır. Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelleri için bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ücret ve gelirleri de her türlü vergiden istisna tutulmuştur. Faaliyetlerini TGB’nde gerçekleştiren mükelleflerin, bölge dışında elde ettikleri kazançlar için bu istisna uygulanmaz (Altay, 2017; Altaş, 2014). Destek personellerinin Ar-Ge indiriminden yararlanabilmesi için destek personel sayısının Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personel sayısının %10’unu geçmemesi gerekmektedir. Geçmesi halinde ise Ar-Ge personel sayısının %10’u kadar destek personeli Ar-Ge indiriminden faydalanabilecek, diğerleri ise bu kapsamın dışında kalacaktır. Ar-Ge indiriminden faydalanabilecek personelin tespitinde brüt ücreti en düşük olan personelden başlamak üzere her türlü istisna uygulanmaktadır. Brüt ücretin aynı olması durumunda ise istisnadan yararlanacak personel işveren tarafından tespit edilmektedir (Özdemir, 2014: 164).

Bir faaliyetin istisna kapsamına alınıp alınmayacağı hususunda Kanunda mevcut “Ar-Ge”, “Tasarım” ve “Yazılım” tanımları temel alınarak belirlenir. Ayrıca işletmelerin bu bölgede teknolojik ürün üretebilmeleri için yönetici şirketin uygun bulunarak bakanlıkça izin verilmiş olması gerekir (Capitaldenetim & YMM, 2018).

❖ KDV İstisnası

4691 sayılı Kanun kapsamında TGB’de faaliyette bulunan firmaların GV ve KV’den istisna olduğu müddetçe bu bölgelerde ürettikleri her türlü ürün ve hizmetler için 31.12.2023 tarihine kadar KDV istisna tutulmaktadır. Ayrıca söz konusu ürün/hizmetlerin ihraç edilmesi gibi durumlarda bu ürün/hizmetlere ait KDV’nin indirimi ve iadesi mümkün olmaktadır (Dursun ve Akan, 2018: 45-46).

❖ Sigorta Prim Desteği

Ücretleri GV’den istisna tutulan personele için ödenen sigorta primi işveren hisse tutarının yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu teşvik sadece bölgede yazılımcı,



araştırmacı ve Ar-Ge personeli olarak çalışanlara sağlanmakta olup, destek personeli bu kapsamın dışındadır (Bayraktaroğlu, Karaman ve Alkan; 2012; 235).

❖ Damga Vergisi İstisnası

TGB'de çalışan yazılımcı, araştırmacı ve Ar-Ge personeli için Ar-Ge faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ücretler damga vergisi dışındadır (Hukuk Desteği, 2016).

❖ Gümrük Vergisi İstisnası

Bölgede yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında araştırmalarda kullanılmak için ithal edilen her türlü eşya gümrük vergisinden ve harçlardan istisnadır (Hacettepe Teknopark, 2018).

**4.4.1.2. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Sağlanan Ar-Ge Teşvik ve Destekleri**

Ar-Ge faaliyetlerinin öneminin artmasıyla birlikte ülkelerin gelişmişlik seviyesinin ölçülmesinde kullanılan Ar-Ge harcamaları desteklenmektedir. Bu kapsamda ülkemizde 12.03.2008 tarihinde yayınlanan 5746 sayılı Kanun önemli teşvikler içermektedir. Mevcut 4691 sayılı Kanun ile GV ve KV Kanunlarına ilaveten bir hayli geniş kapsamlı olan kanun yeni teşvik ve destekleri içermesi dolayısıyla önem arz etmektedir (Yavuz, 2010: 46-50).

5746 sayılı Kanun Ar-Ge projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin elde ettikleri ücret ve kazançlara ilişkin destek ve teşvikleri içermekte olup, 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir (Bayraktaroğlu, Karaman ve Kalkan; 2015: 233).

❖ Ar-Ge İndirimi

İşletmelerin Ar-Ge faaliyetleri için yaptıkları harcamalar gider veya maliyet unsuru olarak matrah tespitinde dikkate alınır. Ayrıca Ar-Ge indirimi kapsamındaki düzenlemeler ile mali kârın hesaplanmasında söz konusu Ar-Ge harcaması beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi olarak tekrar düşülerek gider yazılmaktadır (Demir, 2018: 242-243). Örnek olarak;

Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti (TL)	
Satış Hasılatı	500.000
Satış Maliyeti	(200.000)
<b>AR-GE HARCAMASI</b>	<b>(50.000)</b>
<b>AR-GE İNDİRİMİ</b>	<b>(50.000)</b>
Mali Kâr	200.000
Kurumlar Vergisi Tutarı (200.000 X %22)	44.000

İşletme Ar-Ge indirimi öncesinde ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarı (250.000 x %22) 55.000 TL iken, Ar-Ge harcaması kadar Ar-Ge indirimini de gider olarak göstermesi sonucunda (200.000 x %22) 44.000 TL tutarında kurumlar vergisi hesaplayarak 110.000 TL tutarında kazanç elde etmiştir.

Ar-Ge ve yenilik harcamalarında bir önceki yıla göre artış gerçekleşmişse; artış miktarının %50'si kadarı KV Kanunu ve GV Kanunu kapsamında mali kârın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca yapılan harcamalar, Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında aktifleştirilerek amorti edilir ya da bir iktisadi kıymet ortaya çıkmamışsa doğrudan gider yazılır (İldır, 2016: 17). Kazancın yeterli olmadığı durumda ise ilgili dönemde indirim olarak yazılamayan tutar, sonraki döneme devredilerek izleyen yıllarda 213 sayılı Kanun kapsamında her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır (Tezcan ve Yanıktepe; 2006: 278).

Ar-Ge ve yenilik kapsamında değerlendirilen harcamalar (Arslan, 2016: 62):

- ✓ İlk madde ve malzeme giderleri
- ✓ Amortisman giderleri
- ✓ Personel giderleri
- ✓ Genel giderler
- ✓ Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- ✓ Vergi, resim ve harçlar

➤ İlk Madde ve Malzeme Giderleri

VUK'a göre amortismanına tabi olmayan her türlü ilk madde, işletme malzemesi, yardımcı madde, ara mamul, prototip, yedek parça vb. iktisadi kıymetlere ait giderleri

kapsar. Bu madde ve malzemelerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında fiilen kullanılması ya da kullanılan kısmına ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu sebeple; henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmayan hammadde ve malzemeler stok hesaplarında, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan hammadde ve malzemeler ise stok hesaplarından Ar-Ge hesaplarına aktarılarak bu hesaplarda izlenir. Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan ilk madde ve malzeme giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması sonucu Ar-Ge hesabına aktarılmış olması gerekir (İldır, 2016: 17).

Örneğin; X İşletmesi Ar-Ge faaliyetlerinde kullanmak üzere 20.000 TL tutarında ilk madde ve malzeme alımı gerçekleştirmiştir. Alınan bu ilk madde ve malzemenin tamamı daha sonra Ar-Ge faaliyetlerinden kullanılmıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
102 BANKALAR		23.600
<i>İlk Madde ve Malzeme alımı</i>		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	20.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		20.000
GİDERLERİ		
<i>İlk Madde ve Malzemenin Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması</i>		

İşletme Ar-Ge faaliyetleri kapsamında kullanmak üzere ilk madde ve malzeme alımı gerçekleştirmiştir. Alınan bu ilk madde ve malzemenin beyannamede indirimi konusu yapılabilmesi için Ar-Ge faaliyetlerinden kullanılması ve kullanımı sonucunda 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktarılması gerekmekte olup, işletme alınan ilk madde ve malzemenin tamamını Ar-Ge faaliyetlerinden kullandığı için tamamı 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına aktarılmıştır. Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bu ilk madde ve malzeme beyannamede indirim konusu yapılacaktır.

Ar-Ge projesi kapsamında kullanılan hammadde ve malzemeler aktifleştirildikten sonra ise KV beyannamesinde bu tutar indirim konusu yapılabilir.

➤ Amortisman Giderleri

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında kullanılan amortisman tabi iktisadi varlıklar için amortisman ayrılır. Ar-Ge faaliyetleri dışında da kullanılan makine ve teçhizatlar için amortisman; bu varlıkların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına göre belirlenir (MÜHAK, 2018).

VUK'a göre, işletmede bir hesap döneminden fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya uğrayan (VUK, md. 269):

- ✓ Gayrimenkuller
- ✓ Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri
- ✓ Tesisat ve makineler
- ✓ Gemiler ve diğer taşıtlar
- ✓ Gayri maddi haklar
- ✓ Alet, edevat, meşurat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit olunan değerinin yok edilmesi, amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Değeri (2018 yılı için) 1000 TL'yi aşmayan ve Ar-Ge projesinde kullanılan alet, edevat, meşurat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak ilk madde ve malzeme giderleri kapsamında doğrudan maliyete yazılır (Arslan, 2016: 62). Yani ekonomik ömre bölünerek yıllık amortisman tutarının hesaplanması yerine ekonomik ömrü boyunca hesaplanacak amortisman tutarının tamamı tek seferde gider yazılabilecektir. Örneğin işletme Ar-Ge faaliyetlerinde kullanmak üzere ekonomik ömrü 2 yıl olan bir makineyi 900 TL'ye satın almıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	900	
191 İNDİRİLECEK KDV	162	
102 BANKALAR		1062
<i>Makine alış kaydı</i>		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		900
<i>Dönem sonu amortisman kaydı</i>		

Bir iktisadi varlığın amortisman tabi tutulabilmesi için (VUK, md. 313);

- ✓ İşletme aktifinde kayıtlı,
- ✓ Kullanıma hazır,
- ✓ İşletme içinde 1 yıldan fazla kullanılıyor,
- ✓ Aşınmaya, yıpranmaya ya da kıymetten düşmeye maruz,
- ✓ Değerinin 1000 TL'nin üzerinde olması gerekir.

Ar-Ge projesi kapsamında doğrudan kullanılan iktisadi kıymetler için ayrılan amortisman “263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına aktarılır (İldır, 2016: 92-93).

Örneğin; işletme 100.000 TL'ye aldığı makineyi Ar-Ge faaliyetlerinde kullanmıştır. İlgili makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup, amortisman oranı %20'dir. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
102 BANKALAR		118.000
<i>Ar-Ge faaliyetleri kapsamında makine alımı</i>		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	40.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
<i>Tesis, Makine ve Cihaza ait amortisman kaydı</i>		

İlgili makine Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmış olup amortisman tutarının beyannamede indirim konusu yapılabilmesi için 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenmesi gerekir. Ayrıca amortisman tutarı hesaplamasında Mayıs 2018 ile 2019 sonuna kadar geçerli olmak koşuluyla ilgili iktisadi kıymete ilişkin harcamaların daha hızlı giderleştirilmesi için faydalı ömürleri yarıya indirilmiş ve hesaplama bu düzenlemeye bağlı olarak yapılmıştır.

Ar-Ge projesinin iktisadi kıymetin faydalı ömründen daha önce bitmesi halinde, iktisadi kıymetin Ar-Ge projesi kapsamında kullanılan kısmı kadar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin bitiminden sonraki süreler Ar-Ge indirimine konu olmayarak, gider yazılacaktır. Yani Ar-Ge Yönetmeliği kapsamında, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri dışında başka alanlarda kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman, bu iktisadi kıymetlerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında kullanılan gün sayısına bağlıdır (Akarca, 2012).

Örneğin; işletme Ar-Ge faaliyetlerinde kullanmak üzere 200.000 TL'lik cihaz almıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV (200.000 x %18)	36.000	
102 BANKALAR		200.000
<i>Ar-Ge faaliyetleri kapsamında Tesis, Makine ve Cihaz alımı</i>		

Bu cihazın yılın sadece yarısında Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı diğer yarısında ise üretim bölümünde kullanıldığı varsayılırsa (Ekonomik ömrü 5 yıl, Amortisman oranı %20);

- Cihazın yıllık amortisman tutarı (200.000 x %40) 80.000 TL
- Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan kısmı (80.000 / 2) 40.000 TL

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	40.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		80.000
<i>İlk yılın amortisman kaydı</i>		

İşletme ilgili cihazı 1 yıl kullanmış ve dönem sonunda amortisman tabi tutmuştur. Cihaz dönem içinde yılın yarısında Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldığı için hesaplanan amortisman tutarının yarısı Ar-Ge indirimine konu olacak ve bu tutar 263 hesabında izlenecektir. Mayıs 2018'den başlamak üzere 2019 yılı sonuna kadar geçerli olmak üzere amortisman tabi varlığın ekonomik ömrü yarıya indirilerek amortisman oranı hesaplanmıştır.

İşletmenin Ar-Ge giderlerinde kapsamındaki bu tutar yıl sonunda Ar-Ge indirimine konu olacaktır. Vergi uygulamalarında bu konuyla ilgili kıst amortisman bulunmadığı için o yılın alınan iktisadi kıymet için yılın tamamına amortisman ayrılır. Örneğin, 200.000 TL'ye Mart ayında alınan bir cihaz, geçmiş Ocak ve Şubat dönemlerinde de amortisman tabi tutularak Ar-Ge indirimine konu olur (Arslan, 2016: 68-69).

Ayrıca iktisadi kıymetlerin Ar-Ge indirimine konu olması için Ar-Ge projesi kapsamında kullanıldıkları günlerin dikkatlice takip edilmesi gerekmektedir. Çünkü Ar-

Ge faaliyetinde kullanıldıkları gün sayısı belli değilse ve bu giderler çeşitli kıstaslara göre belirleniyorsa Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmez (Altay, 2017: 19).

Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan işletmeler, KOSGEB, TÜBİTAK ve Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı vb. kuruluşlardan hibe olarak destek temin etmektedirler. Bu hibeler, proje için ayrılan bütçenin bir oranı veya projede kullanılacak iktisadi varlıkların bedelinin belli bir yüzdesi olarak ve belli koşullar altında verilmektedir. İşletmelerin Ar-Ge faaliyetleri kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarından sağladıkları Ar-Ge, tasarım ve yenilik faaliyetlerini desteklemek için sağlanan hibeler özel bir fon hesabında izlenir. İşletmelerin Ar-Ge faaliyetlerine bağlı olarak kamu kurum ve kuruluşlarından sağladıkları hibeler ile amortisman tabii iktisadi varlık almaları halinde, söz konusu varlığın finansmanının işletme tarafından karşılanan kısmına ait amortisman bedeli Ar-Ge indirimine konu olurken, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen kısmına ait amortisman bedeli Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmez (Arslan, 2016: 88-89).

Örneğin işletmenin 1.000.000 TL tutarındaki bir cihazın bedelinin yarısının işleme tarafından, diğer yarısının ise KOSGEB tarafından hibe olarak karşılanması durumunda bu işletmenin yapacağı muhasebe kaydı şu şekildedir (Amortisman oranı: %20):

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>Cihaz alımı</i>	1.000.000 180.000	1.180.000
102 BANKALAR 549 ÖZEL FONLAR 549.01 Ar-Ge Hibeleri <i>Hibenin kaydedilmesi</i>	40.000	40.000
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 263.01 Ar-Ge İndirimine Konu Kısım (400.000x%50) 200.000 TL 263.02 Ar-Ge İndirimi Dışında Kalan Kısım (400.000x%50) 200.000 TL 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR <i>Amortisman kaydı</i>	400.000	400.000

Cihazın bedelinin yarısı işletmeye sağlanan hibelerden karşılandığından ötürü bu tutara isabet eden amortisman bedeli Ar-Ge indirimi kapsamı dışındadır. Mayıs 2018'den başlamak üzere 2019 yılı sonuna kadar geçerli olmak üzere amortisman tabi varlığın ekonomik ömrü yarıya indirilerek amortisman oranı hesaplanmıştır.

Ayrıca Ar-Ge merkezinde ya da Ar-Ge projesinde kullanılan masa ve sandalye gibi demirbaşlar için ayrılan amortisman tutarı da Ar-Ge indirimi kapsamındadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011).

Şubat 2018 tarihinde çıkan bir yasa ile 2019 yılı sonuna kadar Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan yeni makine ve teçhizat alımına ilişkin amortisman bedeli, faydalı ömrün yarısı dikkate alınarak hesaplanması öngörülmüştür (Doğrusöz, 2018). Bu şekilde yapılacak hesaplamalar sonucunda faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması durumunda, çıkan rakamın bir üst tam sayıya yuvarlanarak tamamlanması suretiyle amortisman oranları ve süreleri belirlenir. Belirlenen oran ve süreler sonraki yıllarda da değiştirilmeden uygulanır (Kirday, 2018).



Örneğin 5 yıl ekonomik ömre sahip bir makine Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere 100.000 TL'ye satın alınmıştır. Bu ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
102 BANKALAR		118.000
<i>Ar-Ge faaliyetleri kapsamında makine alımı</i>		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	40.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
<i>Amortisman kaydı</i>		

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makinenin amortisman bedelinin Ar-Ge indirimine konu olabilmesi için 263 *Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabında izlenmesi gerekir. Ayrıca makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup amortisman oranı %20'dir. Fakat yeni düzenleme kapsamında iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların daha hızlı giderleştirilmesini sağlamak amacıyla faydalı ömürleri yarıya indirilmiştir.

Amortisman tabi varlıkların amortisman bedelleri daha hızlı şekilde giderleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda işletmelerin gider unsurları artırılarak daha düşük tutarlarda GV ve KV ödemeleri sağlanmıştır (Ağbal, 2018).

#### ➤ Personel Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi adına bu faaliyetlere yönelik istihdam edilmiş nitelikli personel için tahakkuk eden ücret gibi giderler bu kapsamda değerlendirilir (Akçura Değer, 2008). Ar-Ge ya da tasarım merkezleri dışında geçen süre için hesaplanan ve Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınırlar içinde GV stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler Ar-Ge indirimi kapsamındadır (Çaltekin, 2017: 71-72).

Tam zamanlı çalışan Ar-Ge personeli sayısını %10'unu geçmemek koşuluyla, Ar-Ge faaliyetlerine katılan destek personeline ilişkin GV stopajı uygulaması kapsamında da bunlara ödenen ücret Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilir (Fidancı, 2017: 77). Destek personeli olarak çalışan sayısının tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması durumunda, brüt ücreti en düşük olan destek personelinden başlanarak GV stopaj

teşviki uygulanır. Brüt ücretin eş olması durumunda, ücret teşviki uygulanacak personel işveren tarafından belirlenir (Arslan, 2016: 75).

Kısmi çalışma durumunda ise, personelin Ar-Ge faaliyetlerinde bulunduğu zamanın toplam zaman içindeki payı dikkate alınarak bulunan ücret Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilir (Güzel, 2015: 201). Ancak; işletmenin Ar-Ge bölümünde çalıştırılan hizmetli vb. vasıfsız personeller ile Ar-Ge bölümünde çalışan fakat Ar-Ge faaliyetleri dışında işlerde çalışan personele ödenen ücret Ar-Ge harcaması dışındadır (Vergigündem, 2018).

Ayrıca teknoloji merkezi işletmeler, Ar-Ge merkezleri, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan ya da teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları doğrultusunda uluslararası kurumlar veya kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projeleri kapsamında fon ya da kredi sağlayan vakıflar tarafından ya da uluslararası fonlarca desteklenen veya TÜBİTAK nezdinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik ile ilgili projelerde, teknogirişim sermayesi desteklerinden faydalanan girişimciler de rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını kapsamında elde ettikleri ücretlerin (Karaçetin, 2016);

- ✓ Doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarında en az yüksek lisans düzeyinde olanlar için %95'i,
- ✓ Yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarında en az lisans düzeyinde olanlar için %90'ı,
- ✓ Diğerleri için ise %80'i gelir vergisinden istisnadır.

5746 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge personelinin haftalık olarak 45 saati geçen çalışma süreleri bu kapsamda değerlendirilmez. Yani 45 saate isabet eden ücret bedeli gelir vergisinde istisna olurken 45 saati aşan kısmı istisna kapsamı dışındadır (Türkay, 2017).

Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge çalışmaları kapsamında yapılan her türlü işlemler için damga vergisi istisnası getirilmiştir. Bu doğrultuda Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personele ödenen ücretler için düzenlenen kağıtlar da damga vergisinden istisna tutulmuştur (Sezer, 2017).

Örneğin Ar-Ge faaliyetleri gerçekleştiren bir işletme kapsamında Ar-Ge departmanında çalışan temel bilimler alanında lisans mezunu bekar Bay X'in brüt ücreti 20.000 TL'dir. Bay X çalışmasının tamamında Ar-Ge departmanında geçirmektedir. Buna ilişkin ücret bordrosu ve muhasebe kaydı şu şekildedir:

Bay X Ücret Bordrosu (Temel Bilimler Alanında Lisans Mezunu)	
BRÜT ÜCRET	20.000
SGK Primi İşçi Payı	2.800
<b>SGK İşveren Payı (4.100/ 2)</b>	<b>2.050</b>
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	400
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	200
VERGİYE TABİ ÜCRET	17.000
<b>Gelir Vergisi Tutarı</b>	<b>2.660</b>
<b>Damga Vergisi</b>	<b>0</b>
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	152,21
AGİ Sonraki Kalan Tutar	2.507,79
<b>Ar-Ge Kapsamında İstisna Gelir Vergisi Tutarı</b>	<b>2.257,011</b>
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>250,779</b>
Kesintiler Toplamı	3.250,779
NET ÜCRET	16.749,221
<b>Çalışanın İşverene Maliyeti</b>	<b>22.450</b>

Temel bilimler alanında lisans derecesine sahip olan Bay X için Ar-Ge faaliyetleri kapsamında gelir vergisi tutarının %90'ı kadar indirim uygulanmıştır. Buna göre Bay X'in elde ettiği ücret kapsamında toplam GV tutarı 2.660 TL olarak hesaplanmıştır. GV tutarından aylık olarak AGİ düşüldükten sonra ödenecek GV tutarı 2.507,79 TL'dir. Fakat Ar-Ge teşvikleri kapsamında bu personele ait ücret tutarından hesaplanan GV'nin %90'ı olan 2.257,011 TL tutarındaki bedel Ar-Ge indirim kapsamında değerlendirilerek bu tutar matrahtan düşülmüştür. Bu işçi için hesaplanan GV tutarı 250,779 TL olarak ödenecektir. Ar-Ge personeline ilişkin işverence ödenen sigorta primi hissennin yarısı Hazine tarafından karşılandığı için bu tutar beyanname üzerinde düşülerek hesaplama yapılmıştır. Ayrıca Ar-Ge faaliyetleri kapsamında işletmelerin faaliyetlerinden doğan her

türlü doküman ya da kağıtlar için ödenen damga, harç vb. bedellerden istisnadır olup 151,80 TL tutarındaki ortaya çıkan damga vergisi net ücretin belirlenmesinde hesaplanmamıştır. Bu kapsamda personelin işverene maliyetinde önemli ölçüde azalış gerçekleşmiştir.

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	22.450	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	152,21	
01. AGİ İndirimi 152,21		
335 PERSONELE BORÇLAR		16.749,221
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		402,989
01. Gelir Vergisi 250,779 (GV + AGİ)		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		5.450
01. SGK İşçi Payı 2.800		
02. SGK İşveren Payı 2.050		
03. İşsizlik İşçi Payı 400		
04. İşsizlik İşveren Payı 200		
<i>Ar-Ge Faaliyetlerinde Çalışan Kişiye Ait Ücret Tahakkuku</i>		

İşletmenin hesaplanan gelir vergisi tutarını olan 2.257,011 TL'nin %90'ı olan 2.257,011 TL tutarı istisna kapsamında değerlendirilerek matrahtan düşülmüş ve işletmenin ödeyeceği gelir vergisi azalarak işletme bünyesinde kalmıştır. Ayrıca SGK işveren hissesinin yarısı Hazine tarafından karşılanmakta olup işverenin ödeyeceği SGK payı %50 oranında azalmıştır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında sağlanan gelirler döner sermaye işletmelerinde ayrı bir hesapta izlenir. Bu gelirlere ilişkin hiçbir suretle kesinti yapılamaz. Bu bağlamda öğretim elemanlarına ödenen gelirin %85'i, hiçbir şekilde vergi kesintisi yapılmadan öğretim elemanına ödenir. Kalan tutar ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamında bakım-onarım, mal-hizmet alımları, kiralama gibi faaliyetlerde kullanılır (6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Madde 5).

➤ Genel Giderler

Ar-Ge yönetmeliği kapsamında sadece Ar-Ge ve tasarım merkezlerine ait genel giderler Ar-Ge indirim kapsamında değerlendirilmektedir. Yani Ar-Ge ve tasarım merkezleri dışında Ar-Ge projesi yürüten işletmelerin yaptıkları genel giderler Ar-Ge indirim kapsamında değildir (Arslan, 2016: 79).

Ar-Ge merkezlerinde oluşan elektrik, gaz, su, haberleşme, bakım-onarım, nakliye gibi bu merkezlerin faaliyetlerinin devamını sağlamak amacıyla katlanılan giderler ile Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin sigorta, kitap ve dergi gibi bilimsel yayınlar için yapılan giderler bu kapsamda değerlendirilir (Baştürk, 2012: 70).

Ayrıca bu kapsamda Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan kira giderleri da Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilerek Ar-Ge indirimine konu olmaktadır. Fakat şirketlerin ana binalarındaki Ar-Ge merkezlerinin kapladıkları alanlara göre çeşitli ölçütlerle  $m^2$  cinsinden hesaplanan kira bedelleri Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez ve Ar-Ge indirimine konu olmaz (MÜHAK, 2018).

➤ Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Normal olarak yapılan bakım-onarım giderleri haricinde Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili işletme dışında her türlü kurum ve kuruluşlardan mesleki ya da teknik destek sağlanması ya da bu kurumlara yaptırılan analizler sonucu yapılan ödemeler vb. giderleri kapsamaktadır (Önder ve Yıldız; 2017: 147). Bu kapsamdaki hizmetlere ilişkin yapılan harcamalar, proje doğrultusunda gerçekleştirilen mevcut harcama tutarının yarısından fazla olamaz (Vergigündem, 2018). Proje harcama tutarının yarısını geçmesi durumunda ise proje harcama tutarının yarısı indirim konusu yapılırken geçen tutar Ar-Ge indirim kapsamında değerlendirilmez (Arslan, 2016: 84-86).

Örneğin işletmenin 500.000 TL'lik onaylanmış bir Ar-Ge projesi için başka bir işletmeden 350.000 TL'lik laboratuvar hizmeti almıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	350.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	63.000	
102 BANKALAR		350.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		63.000
<i>Hizmet alımına ilişkin muhasebe kaydı</i>		

İşletmenin Ar-Ge projesi için toplam bütçesi 500.000 TL olduğu dolayı dışarıdan sağlanan bu hizmet için bu bütçesinin yarısı olan (500.000 / 2) 250.000 TL’lik kısmı için Ar-Ge indirim beyanname üzerinde indirim konusu yapılırken, bu tutarı aşan kısmı Ar-Ge indirim kapsamına alınmayacaktır. Yani işletmenin (350.000 – 250.000) 100.000 TL’lik proje bütçesini aşan kısmı Ar-Ge indirim kapsamına alınmaz.

İşletmeler Ar-Ge proje bütçesini karşılamak için Ar-Ge projelerinin başka işletmeler tarafından yaptırılmasını isteyebilirler. Bu kapsamda Ar-Ge projesinin başka işletmeler tarafından gerçekleştirilmesi durumunda bu projenin yapılmasını isteyen işletme değil, projeyi yapan işletme Ar-Ge indiriminden faydalanmaktadır (Arslan, 2016: 85-86). Buna göre Ar-Ge projesi kapsamında ortaya çıkan gayri maddi hak Y İşletmesine değil de X İşletmesine ait olması nedeniyle, yapılan harcamaların 3’er aylık dönemler halinde “263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında değil proje stok hesaplarında izlemesi gerekmektedir (Arslan, 2016: 128-129). Örneğin X İşletmesi yeni bir cihaz üretimi için Ar-Ge projesi kapsamında Y İşletmesiyle cihazın yapılması anlaşarak Ar-Ge projesine başlamıştır. İlk 3 ayda 500.000 TL masraf yapılmış ve Y İşletmesi masraflarla birlikte %25 kâr ve %18 KDV ile Y İşletmesine ibraz etmiştir. Buna ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir:

102 BANKALAR	737.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		625.000
391 HESAPLANAN KDV		112.500
<i>3 aylık Ar-Ge projesinin satış işlemi</i>		
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	500.000	
01. Ar-Ge projesi 500.000		
154 AR-GE PROJE STOK HESABI		500.000
<i>Ar-Ge harcamalarının ilgili hesaba aktarılması</i>		

3 aylık dönem sonunda gerçekleşen Ar-Ge projesine ilişkin elde edilen gelir ilgili hesaplara alınarak beyannameye dahil edilmiştir.

➤ Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan doğruya Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili GV ve KV matrah tespitinde gider olarak karşımıza çıkan vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır. Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesinde doğrudan kullanılan taşınmazlar için yapılan vergi vb. her türlü harcamalar da bu kapsamda değerlendirilir (Kalın, 2018).

İşletme ile ilgili olmak koşuluyla emlak, damga, harç, belediye vergileri ve kayideler gibi benzer vergi, resim ve harçlar ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir. İktisadi varlıklara ilişkin her türlü vergi giderleri Ar-Ge harcamaları kapsamında Ar-Ge indirimine konu olmaktadır (Arslan, 2016: 87).

Örneğin işletmenin Ar-Ge merkezi için ödeyeceği 10.000 TL emlak vergisi, Ar-Ge merkezinde kullanılan taşıtlar için 1.000 TL'lik Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ortaya çıkması durumunda bunlara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildedir:

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	11.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		11.000
<i>Vergi Tahakkuk Kaydı</i>		

Ar-Ge merkezine ilişkin işletmede ortaya çıkan bu giderler Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilerek Ar-Ge indirimine konu olmaktadır. Buna ilişkin olarak işletmenin ödeyeceği vergilerde azalma meydana gelerek işletmenin kazancında artış meydana gelmiştir.

❖ Gelir Vergisi Stopaj Desteği

Ar-Ge ve destek personeller kapsamında değerlendirilen kamu kurum ve kuruluşlarında Ar-Ge ve destek personelinin elde ettikleri kazançlar AGİ uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden düşülerek gelir vergisi mahsup edilmektedir. Bu kapsamda gelir vergisi stopaj desteğinden faydalanacaklar ise aşağıdaki gibidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009: 17-18):

- ✓ Teknoloji merkezi olarak faaliyette buluna işletmelerde çalışan personel,
- ✓ Ar-Ge merkezlerinde çalışan personel,

- ✓ Kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenmiş Ar-Ge ve yenilik projelerinde faaliyette bulunan personel,
- ✓ TÜBİTAK aracılığıyla yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamında istihdam edilen personel,
- ✓ Teknolojiyle ilgili işletmeler için sağlanan sermaye desteğinden faydalanma imkânı bulunan işletmelerde çalışan personel,
- ✓ Rekabet öncesi iş birliği projeleri kapsamında çalışan personel için;
  - Doktora derecesine sahip olanlar ile temel bilimler alanlarında yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95,
  - Yüksek lisans derecesine sahip olanlar ile temel bilimler alanlarında lisans derecesine sahip olanlar için %90,
  - Diğerleri için ise %80 gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Buna ilişkin muhasebe kaydı “*Personel Giderleri*” başlıklı bölümde mevcuttur.

Bir işletmenin Ar-Ge merkezi olarak kabul edilebilmesi için en az 30 tam zamanlı eşdeğer personel istihdam etmelidir. Ar-Ge merkezlerinde peşin vergileme dönemi itibariyle 30 tam zamanlı personelin bulunmadığı durumlarda ise teşvik uygulanmaz (Altay ve Gün; 2014: 252).

Temel bilimler alanından en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden TGB firmaları, bu personelin her biri için ödenen aylık ücret için o yıl uygulanan asgari ücret tutarının aylık olarak brüt tutarı kadarı, 2 yıllık süre için Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekten karşılanır. Fakat bu bağlamda her bir TGB firması için sağlanan destek, ilgili ayda TGB firmasında çalıştırılan toplam personel sayısının %10’unu geçemez (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 2001, md.8).

#### ❖ *Sigorta Primi Desteği*

Ar-Ge ve destek personelin işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik primlerinin yarısı Maliye Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır (MacDougall ve Lee; 2017: 40). Yani kamu kesimi hariç olmak üzere; teknoloji merkezleri, Ar-Ge merkezleri, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kurulan veya uluslararası kuruluşlarca desteklenen Ar-Ge projeleri kapsamında çalıştırılan ve gelir vergisinden muaf personeller için işverence ödenen sosyal güvenlik primlerinin yarısı, her çalışan için ayrı olarak beş yıl süreyle



MB'nca ayrılan ödenekten karşılanmaktadır (Law On Supporting Research and Development Activities, 2008; Altaş, 2014).

❖ Vergi, Resim ve Harçlar

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ait her türlü doküman Ar-Ge kanunu kapsamında damga vergisinde istisnadır (Kahraman vd; 2017: 29). Böylelikle Ar-Ge faaliyetlerine ait işlemlere ilişkin ortaya çıkan vergi yükü ortadan kalkmıştır (Arslan, 2016: 184).

❖ Teknogirişim Sermayesi Desteği

Bir defaya özgü olmak kaydıyla ve 100.000 TL'ye kadar alınan destekler kurum kazancının ve mali kârın belirlenmesinde gelir unsuru olarak hesaba katılmaz (Göçer vd., 2014: 172).

**4.4.1.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Sağlanan Ar-Ge Teşvik ve Destekleri**

193 sayılı GV Kanun ile 5520 sayılı KV Kanunu kapsamında işletme bünyelerinde mükelleflerin yeni bilgi ve teknoloji araştırmalarına yönelik Ar-Ge harcama tutarının tamamı Ar-Ge indirimleri kapsamında GV ve KV beyannameleri üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir (Çetin ve Işık, 2014: 89).

Ar-Ge harcamalarının KV matrahında indirim olarak yer alabilmesi için ayrı bir Ar-Ge departmanı kurulması şartı mevcuttur ve Ar-Ge departmanı tarafından yapılan harcamaların Ar-Ge faaliyetlerine konu olması gerekmektedir (Önder ve Yıldız; 2017: 146).

KV mükellefleri tarafından Türkiye'de ortaya konulan Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri sonucunda meydana gelen buluşlar için;

- ✓ Kiralanması sonucu sağlanan kazanç ya da iratlar,
- ✓ Devredilmesi ya da satılması sonucu sağlanan kazançlar,
- ✓ Türkiye'de bir dizi üretim sonucu pazarlanmaları sonucu sağlanan kazançlar,
- ✓ Türkiye'de uygulanan üretim sürecinde kullanılması neticesinde ortaya çıkan ürünlerin satışından sağlanan kazançların patentli ya da faydalı model belgeli buluşa ithaf edilen kısmının

%50'si KV'den istisna tutulmuştur. Bu bağlamda patent ya da faydalı model belgeli buluş ile ilgili GMH'nin kiralanması, satışı veya devrine ilişkin KDV istisnası bulunmaktadır (Arslan, 2016: 393).

#### **4.4.2. Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Gayri Maddi Hakların TMS 38 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi**

Bu başlıkta TMS 38 kapsamında maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana gelen buluşları ve bunlara yönelik yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi anlatılmaktadır.

##### **4.4.2.1. Haklar**

Bu hesapta; patent, imtiyaz, lisans, unvan ve ticari marka gibi bedel ödenerek sahip olunan bir takım hukuki tasarruflar ve kamu tarafından işletmeye sağlanan kullanma, yararlanma vb. yetkiler sonucu yapılan harcamalar yer almaktadır (Elitaş, 2012: 334).

Bir işletmenin maddi olmayan duran varlıkları şu şekilde sayılabilir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 257):

- ✓ İşletme hakkı,
- ✓ İmtiyaz hakkı,
- ✓ Franchising,
- ✓ Alametifarika (Marka),
- ✓ Ticaret unvanı,
- ✓ Patent hakkı,
- ✓ Royalt,
- ✓ Lisans hakkı
- ✓ Telif hakkı,
- ✓ Know-how (Teknik Bilgi)

TMS-38 kapsamında hakların itfası 5 yılda eşit taksitlerle yapılarak her yıl kayıtlı değerinin %20'si oranında gider hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

Örneğin; TGB’nde faaliyetlerde bulunan X İşletmesi yeni ürün geliştirmeye yönelik Ar-Ge faaliyetleri sonucunda meydana getirdiği buluşun patentini 20.000 TL’ye almıştır (KDV %18, faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20). Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

260 HAKLAR -Patent 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen buluşun patentinin alınması</i>	20.000 - 20.000	
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-) <i>Ar-Ge faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen maddi olmayan duran varlığa ilişkin amortisman kaydı</i>	8.000	8.000

X İşletmesi Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya çıkardığı buluşun patentini alarak muhasebeleştirmiştir. İlgili buluşun TGB’nde faaliyetlerde bulunan bir işletme tarafından yapılması nedeniyle bu satın alma işlemine ilişkin olarak KDV istisnası mevcuttur. Yani işletme (20.000 x %18) 3.600 TL tutarındaki KDV’den istisnadır. Ayrıca ilgili maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak Mayıs 2018 tarihinden 2019 Aralık sonuna kadar geçeli olmak koşuluyla faydalı ömrü yarıya indirilerek daha hızlı şekilde giderleştirilmesi amaçlandığından amortisman oranı (%20 x 2) %40 olarak alınmıştır.

#### 4.4.2.2. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Ar-Ge faaliyetleri, işletmelerin ürün geliştirme, yeni teknolojiler ortaya koyma gibi yatırımlar sonucu ortaya çıkan harcamaların izlendiği hesaptır (Tokay, 2002: 21).

Araştırma, yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmaya yönelik planlı ve özgün incelemelerdir. Geliştirme ise; üretime ve kullanıma başlanmadan önce, yeni geliştirilmiş olan ürün, malzeme, süreç, aygıt veya hizmetlerin üretim planı ya da tasarımına yönelik araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır (Yardımcıoğlu ve Demirel Arıcı, 2018: 46).

İşletme içinde meydana getirilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerekli olan kriterlerin sağlanıp sağlanamamasına yönelik yapılan değerlendirmelerde, maddi olmayan duran varlıklar oluşumu iki safhada gerçekleşmektedir. Bunlar araştırma ve geliştirme safhalarıdır. Bu safhalarda meydana gelen harcamalar ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat maddi olmayan duran varlıklar oluşumunda yapılan harcamaların araştırma safhasında mı yoksa geliştirme safhasında mı gerçekleştiği belirlenemiyorsa maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınmaktadır (TMS 38, prf.53).

Örneğin; TGB'in faaliyetlerde bulunan X İşletmesi yeni bir buluş meydana getirmiş ve patentini almıştır. İlgili patentin üretimine ilişkin olarak 50.000 TL araştırma gideri, 250.000 TL ise geliştirme gideri yapılmıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	50.000	
260 HAKLAR	250.000	
102 BANKALAR		300.000
<i>Üretilen buluşun ve yapılan giderlere ilişkin kayıt</i>		

İşletme Ar-Ge faaliyetleri kapsamında bir buluş ortaya koymuş ve patentini alarak muhasebeleştirmiştir. Bu buluşa ilişkin olarak hem araştırma hem de geliştirme giderine katlanılmıştır. Araştırma gideri ve geliştirme gideri ayrı olarak için yapılan harcamalar belli olduğundan yapılan harcamalar ayrı olarak muhasebeleştirilmiştir. Patenti alınan buluşa ilişkin yapılan geliştirme giderleri “260 Haklar” hesabında aktifleştirilmiştir. Ayrıca buluşun üretimi sırasında araştırma gideri yapmış olup, bunu da “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”nde aktifleştirilmiştir.

#### **4.4.2.3. Birikmiş Amortismanlar (-)**

Maddi olmayan duran varlıkların kullanım süreleri içerisinde ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır.

Örneğin; X İşletmesi meydana getirdiği buluşun patentini 50.000 TL'ye alarak bunu muhasebeleştirilmiştir. İlgili buluşun faydalı ömrü 5 yıl olup amortisman oranı %20'dur. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

260 HAKLAR	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	-	
102 BANKALAR		50.000
<i>Ar-Ge faaliyetleri kapsamında buluşun patentinin alımı</i>		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	20.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		20.000
<i>Amortisman kaydı</i>		

İlgili buluşa ilişkin patent alımı sonucunda bir hak elde edildiğinden dolayı “260 Haklar” hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonu itibariyle ilgili buluşa ilişkin maliyet, itfa edilerek amortisman tabi tutulmuştur. Amortisman oranı %20’dir. Fakat Mayıs 2018 ile 2019 Aralık sonuna kadar Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların daha hızlı şekilde giderleştirilmesi amacıyla amortisman süreleri ilgili varlığın faydalı ömrünün yarısı olarak alınmasına ilişkin yasa kapsamında amortisman oranı %40 olarak alınmıştır.

#### **4.4.3. Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Gayri Maddi Hakların Vergisel Boyutu**

GMH’ a sağlanan teşvikler 4691 sayılı Kanun, 5746 sayılı Kanun, 5520 sayılı Kanun ve 193 sayılı Kanunlar kapsamında değerlendirilmektedir.

TGB’nde Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan firmaların, bu faaliyetler neticesinde ortaya çıkardıkları ürünlerin kendileri seri üretim yaparak satmaları durumunda, bu ürünlerin satışından sağlanan kazançlardan GMH’ a isabet eden tutarı transfer fiyatlaması esasları doğrultusunda ayrıştırılarak elde edilen tutar istisna kapsamında değerlendirilir (Arabaci, 2017). Buna göre 5520 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin GMH’ın tespiti örnek olarak açıklanmıştır. İlk olarak TGB’nde yazılım faaliyetlerinde bulunan firmaların, bu faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardıkları yazılımların satışı ya da kiralanması sonucu sağlanan kazançlar istisna kapsamındadır. Fakat bu yazılımların CD, disk ya da elektronik ortam vasıtasıyla pazarlanması sonucu sağlanan kazançlar istisna kapsamı dışındadır. 5520 sayılı Kanun kapsamında açıklanan bir diğer örnek bir ilaç firmasında TGB’nde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti kapsamında oluşturulan kanser ilacına ilişkin GMH’ın kiralanması ya da devrinden sağlanan kazançlar istisna kapsamında olup, ilacın bizzat üretilmesi ve sonucunda satılmasından

doğan kazancın GMH'a isabet eden bedel için istisna uygulanmakta iken bunun dışında kalan kısmı istisna kapsamında değerlendirilmez (Yasad, 2009: 13).

TGB'nde faaliyetlerde bulunan GV ve KV mükelleflerinin söz konusu GMH'ın satılması, devredilmesi ya da kiralanması sonucu elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulanabilmesi için yetkili kurumlar tarafından patent ya da patente eşdeğer belge alınması gerekmektedir (Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayri Maddi Haklardan Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulanmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı, 2017). Bu ilişkin olarak eşdeğer belgeler şu şekildedir (Çaltekin, 2017):

- ✓ Faydalı model belgesi
- ✓ Tasarım tescil belgesi
- ✓ Telif hakkı tescil belgesi
- ✓ Entegre devre topografyası tescil belgesi
- ✓ Yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi
- ✓ Vb. belgeler işlevsel olarak patente eşdeğer olarak kabul edilmektedir.

Ar-Ge faaliyetleri sonucunda yapılan harcamalara ilişkin patenti alınan bir buluş için GMH'a yönelik yapılan Ar-Ge harcamalar aktifleştirilmelidir. Yani bu kapsamda yapılan Ar-Ge harcamaları “750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında” izlenmektedir. Faaliyetler neticesinde bir GMH ortaya çıkması durumunda ise bu hakka isabet eden tutar “263. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında” izlenmektedir. Ar-Ge faaliyetleri kapsamında olup GMH'a yönelik olmayan giderler ise doğrudan gider yazılmaktadır (Sezer, 2015).

Örneğin işletme 5 yıllık bir süreyi kapsayan Ar-Ge projesi kapsamında 90.000 TL'lik ilk madde ve malzeme satın alarak projeye başlamıştır. 5 yılın sonunda proje tamamlanmış ve GMH meydana gelmiştir. Bu hakka ilişkin patent alınmıştır. Buna ilişkin muhasebe kaydı iki şekilde yapılabilmektedir.

1. Kayıt

150 İLK MADDE VE MALZEMELER 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>İlk madde ve malzeme alım kaydı</i>	90.000 16.200	106.200
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEMELER <i>Ar-Ge projesinde kapsamında ilk madde ve malzemenin kullanılması</i>	90.000	90.000

İşletme satın aldığı ilk madde ve malzemenin tamamının Ar-Ge projesi kapsamında kullanarak GMH ortaya çıkarmıştır. Buna ilişkin olarak ilk madde ve malzemenin tamamı “263 Araştırma ve Geliştirme Hesabında” aktifleştirilmiştir.

2. Kayıt

150 İLK MADDE VE MALZEMELER 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>İlk madde ve malzeme alım kaydı</i>	90.000 16.200	106.200
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. 150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ <i>Ar-Ge projesinde kapsamında ilk madde ve malzemenin kullanılması</i>	90.000	90.000
263 AR-GE GİD. 751 AR-GE GİD. YANSITMA HESABI <i>Araştırma ve Geliştirme giderlerinin yansıtma hesapları aracılığıyla Ar-Ge indirimi kapsamında 263 Ar-Ge hesabına aktarılması</i>	90.000	90.000
751 AR-GE GİD. YANSITMA HESABI 750 AR-GE GİD. <i>İlgili gider hesabının kapatılması</i>	90.000	90.000

Ar-Ge projesinin tamamlanması ve akabinde GMH’ın ortaya çıkması neticesinde Ar-Ge projesinde kullanılan makine ve teçhizat için amortisman hesaplayarak elde edilen tutarları Ar-Ge harcaması olarak aktifleştirmelidir. Kullanılan bu makine ve teçhizatın

Ar-Ge harcaması kapsamında aktifleştirilebilmesi için projenin tamamlanarak ilgili varlığa ilişkin patent ya da lisansın alınmış olması şartı aranmaktadır.

Örneğin Ar-Ge projesi kapsamında elde edilen bir buluş, tamamlanmış olup patenti alınmıştır. Bu proje kapsamında 300.000 TL'lik makine alınmış ve projede kullanılmıştır (Ekonomik ömrü 4 yıl olup, amortisman oranı %25'tir.). buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR <i>Makine alım kaydı</i>	300.000 - 300.000	
263 AR-GE GİD. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR <i>Makinenin Ar-Ge projesinde kullanılması</i>	150.000 150.000	

Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yayınlanan yönetmelik ile 2019 yılı sonuna kadar geçerli olmak üzere makine ve teçhizat gibi amortisman tabi varlıklar için ekonomik ömürleri yarıya indirilmiş ve yapılan harcamaların daha hızlı şekilde giderleştirilmesi öngörülmüştür. Örneğimizde 253bu madde dikkate alınarak amortisman hesaplaması yapılmıştır. İşletme Ar-Ge projesi kapsamında kullanılan makine için amortisman oranı %50'ten 150.000 TL'dir. Ar-Ge projesinin tamamlanması ve haklara ilişkin patent in alınması neticesinde makineye ait 1 yıllık amortisman bedeli Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilerek giderleştirilmiştir.

Son beş hesap dönemi içerisinde dikkate alınmak kaydıyla, GMH'dan sağlanan yıllık brüt kazançları 30 milyon TL ve içerisinde bulunduğu şirket gruplarının yıllık net satış gelirlerinin 200 milyon TL'sini geçmeyen mükellefler, Ar-Ge faaliyetlerine açısından patentlenebilir özelliğe sahip olan GMH'dan elde edilen kazançları, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine bağlı olarak GV ve KV istisnasında faydalanabilecektir (Sönmez, 2017).

#### **4.4.3.1. Kurumlar Vergisi İstisnası**

Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri neticesi meydana gelen buluşlar 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren KV'den istisna tutulmuştur. Yani bu tarihten



itibaren meydana gelen buluşların satışı, devri ya da kiralanması sonucunda sağlanan kazançların %50'si KV'den istisnadır. İstisna uygulanabilmesi için buluşun patent ya da patente eşdeğer belge ile tescillenmiş olması gerekmektedir. GMH ile ilişkilendirilemeyen giderler ise doğrudan gider yazılmaktadır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2015: Seri No: 8).

Örneğin; X firması, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamında patentli buluşunu Y Firmasına kiralarak toplamda 2.000.000 TL kazanç sağlamıştır. Buluşun kiralanmasından sağlanan kazancın yarısı KV'den istisna olacaktır. Yani elde ettiği kazancın %50'sine ilişkin tutar olan (2.000.000/2) 1.000.000 TL'lik kısım için KV hesaplanmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti (TL)	
Hasılat	2.000.000
KV Tutarı (2.000.0000 X %22)	440.000
Teşvik kapsamında KV'den istisna kısım	(1.000.000)
<b>Teşvikten sonra ödenecek KV Tutarı</b> <b>(1.000.000 X %22)</b>	<b>220.000</b>

X Firması, GMH'nin elde edilmesi sonucu bu hakkı kiralarak 2.000.000 TL tutarında kazanç sağlamıştır. Bu kazanç normal koşullar altında 440.000 TL tutarında KV hesaplanmakta iken, bu kiralama sonucunda sağlanan kazancın %50'si KV'den istisna tutulduğu için firmanın KV tutarı 220.000 TL olarak hesaplanmıştır.

#### **4.4.3.2. KDV İstisnası**

Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak TGB'nde faaliyet gösteren firmaların bu bölgede ürettikleri her türlü Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri KDV'den istisnadır. İlgili yazılımların satışının elektronik ortamlarda ya da CD şeklinde yapılması istisna uygulamasına engel teşkil etmez (Ar-Ge ve Teknokent, 2018). Yani işletmelerin Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri kapsamında patentli ya da faydalı model belgeli buluş ortaya koymaları ve bunların kiralanması, satışı ya da devrine ilişkin KDV'den istisna tutulmuştur (KDV Kanunu, 1984, md.17/4).

Örneğin işletme Ar-Ge faaliyetleri kapsamında geliştirdiği buluşun patentini almış ve 1.000.000 TL'ye satmıştır.

102 BANKALAR	1.000.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.000.000
391 HESAPLANAN KDV		-
<i>Buluşun satılmasına ilişkin muhasebe kaydı</i>		

İşletme Ar-Ge projesi ilişkin buluş kapsamında bir GMH ortaya çıkarmış ve bu buluşun satışını gerçekleştirmiştir. Fakat bu satış neticesinde KDV ödememiştir. Çünkü GMH'ın satışından, kiralanmasında ya da devrinden KDV istisnasından faydalanmıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde gelişen teknolojiyle birlikte işletmelerin yaptıkları faaliyetler neticesinde oluşan maliyetlerin azaltılması, verimliliğin sağlanması, istihdamın artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmaktadır. İşletmelerin yeni fikirlerini ortaya koyarak yeni buluşların geliştirilmesi, bilimsel bilginin geliştirilmesi ve desteklenmesine yönelik olarak Teknoloji Geliştirme Bölgeleri oluşturulmuştur. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri; teknolojik ürün ya da hizmet geliştirmek için girişimci, akademisyen ve araştırmacıların her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerini gerçekleştirmeleri ve üniversite imkânlarından faydalanabilmeleri amacıyla üniversite yakınlarında kurulan sosyal, kültürel ve akademik sitelerdir.

Ülkemizde 2001 yılında yürürlüğe giren 4691 sayılı Kanun ile yasal zemine kavuşturulan TGB, işletmelerin teknolojik ürünler üreterek bu ürünleri ticarileştirmesi, bu bölgelere sağlanan her türlü avantajlardan faydalanılması, buldukları bölgelerin kalkınmasına olanak sağlaması, yeni buluşların geliştirilmesi ve Ar-Ge teşvikleriyle üretime katkı sağlanması açısından önemli bir konuma sahiptir.

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 2008 yılında çıkarılan 5746 sayılı yasa ile Ar-Ge harcamaları ile Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır. Buna göre Ar-Ge faaliyetlerinde bulunan firmaların bu faaliyetlerini Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yapmaları halinde yatırımların artırılması adına birçok avantajdan faydalanmaları sağlanmıştır.

Sonuçta, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyetlerde bulunan firmalara ilişkin olarak Ar-Ge indirimleri ve istisnaları uygulamaktadır. 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olacak bu kanunlar çerçevesinde Ar-Ge teşvikleri mevcuttur. Buna ilişkin olarak kanunlar ayrı olarak değerlendirilecektir.

4691 sayılı Kanun ile sağlanan Ar-Ge teşvik ve destekleri şu şekildedir:

- ✓ Bu kanun kapsamında mükellefler; KV, GV, damga vergisi, KDV, sigorta primi desteği ile beraber Ar-Ge ve yenilik projelerinde kullanılmak üzere ithalata ilişkin gümrük vergisi, fon, harç ve damga vergisinden istisna tutulmuştur.

- Firmaların TGB’nde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin GV ve KV istisnası mevcuttur. Buna ilişkin olarak Ar-Ge ve destek personeli olarak bölgede çalışan personellerin bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri tüm gelir ve kazançları her türlü vergiden istisna tutulmuştur. Ayrıca Ar-Ge personeli olarak çalışanların %10’u kadarlık destek personeli için de bu istisna uygulanmaktadır.
- TGB’nde faaliyette bulunan firmalara ilişkin olarak bu firmaların GV ve KV istisnası olduğu sürece bu firmalar tarafından üretilen her türlü mal ya da hizmetler KDV’den istisna tutulmuştur.
- Bu bölgelerde çalışan personele ait sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır. Bu teşvik sadece bölgede çalışan Ar-Ge ve yazılım personeline ilişkindir.
- TGB’nde çalışan yazılımcı, araştırma ve Ar-Ge personeline ilişkin olarak elde ettikleri ücretlerde damga vergisi istisnası mevcuttur.
- Araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen her nevi eşya gümrük vergisinden ve harçlardan istisna tutulmuştur.

5746 sayılı Kanun ile sağlanan Ar-Ge teşvik ve destekleri şu şekildedir:

- ✓ Firmaların Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yaptıkları harcama tutarı kadar da Ar-Ge indirimi düşerek gider yazabilmektedirler. Buna göre Ar-Ge harcaması kadar gider olarak yazılan Ar-Ge indirim tutarı mali kâr üzerinden hesaplanan KV’nin daha az hesaplanmasından etkili olmaktadır.
  - Firmalar Ar-Ge faaliyetlerinde kullandıkları ilk madde, işletme malzemesi, yardımcı madde vb. iktisadi kıymetler, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanıldıkları tutarlar kadar Ar-Ge indirimine konu olmaktadır.
  - Firmaların Ar-Ge faaliyetlerinde amortisman tabii varlık kullanmaları durumunda, bu varlıkların Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılma süreleri dikkate alınarak hesaplanan tutar Ar-Ge gideri kapsamında Ar-Ge indirimine konu olacaktır.
  - Firmaların Ar-Ge faaliyetlerin kapsamında çalıştırdıkları Ar-Ge personeline ilişkin olarak Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personel ile Ar-Ge

personel sayısının %10'u kadarlık destek personelinin elde ettikleri gelir ve kazançlarda;

- Doktoralı olanlar ile temel bilimler alanında minimum yüksek lisans düzeyinde olanlara ilişkin %95,
  - Yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanında minimum lisans düzeyinde olanlara ilişkin %90,
  - Diğerleri için ise %80'i GV'den istisna tutulmuştur.
- Ar-Ge faaliyetlerin kapsamında yapılan genel giderler Ar-Ge indirimine konu edilmektedir.
  - Bakım-onarım giderleri hariç olmak üzere Ar-Ge faaliyetleri kapsamında bulunan ve dışarıdan sağlanan her nevi mesleki ya da teknik yardımlar, kurumlara yaptırılan analizler için yapılan ödemelerin yarısı Ar-Ge harcaması kapsamında olup Ar-Ge indirimine konu olmaktadır.
  - Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak GV ve KV matrah tespitinde ortaya çıkan Ar-Ge indirimi kapsamında olup vergi, harç ve resimden istisna tutulmuştur.
- ✓ Bir defalık ve 100.000 TL'ye geçmeyen teknogirişim sermayesi desteği, kurum kazancının ve mali kârın tespitinde gelir olarak hesaba katılmamaktadır.

GMH, sinema filmleri, bilimsel her türlü telif hakkı ya da her türlü patent, alameti farika, model ya da desen, plan gibi ticari, sınaî, bilimsel teçhizata yönelik kullanma hakkıdır.

GMH'a ilişkin olarak sağlanan Ar-Ge teşvik ve destekleri;

- ✓ GMH'ın Ar-Ge teşviki kapsamında değerlendirilerek Ar-Ge indirim ve istisnalarından faydalanabilmeleri için bu haklara ilişkin patent ya da patent benzeri belgeli olması şartı aranmaktadır.
- ✓ Ayrıca Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan Ar-Ge harcamalarının GMH'a için yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olmaktadır. Yani yapılan harcamaları içinden GMH'a isabet eden tutar hesaplanarak bu tutara ilişkin indirim uygulanmaktadır.

- ✓ GMH'ın kiralanmasından, devirden ya da satışından elde edilen kazançlar KV'den istisnadır. Fakat elde edilen bu kazancın sadece yarısı için KV istisnası uygulanmaktadır.
- ✓ TGB'nde faaliyet gösteren firmalar için Ar-Ge faaliyetleri kapsamında üretilen her nevi Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine ilişkin olarak KDV istisnası mevcuttur.

Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapılan bu düzenlemelerden aynı anda birden fazlasından yararlanmak mümkün olmamaktadır. Buna bağlı olarak ortaya çıkarılan düzenlemelerin tek bir başlık altında değerlendirilmesine yönelik bir düzenlemenin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca 4691 sayılı kanun kapsamında sağlanan kazançlardan KV istisnası mevcut iken GMH'ın kiralanması, devri ya da satışı sonucu sağlanan kazançların sadece yarısından KV istisnası mevcuttur. Bu gibi farklılıklarla birlikte uygulamada karmaşıklıklar ortaya çıkmaktadır. Bunların önüne geçilebilmesi adına yapılan düzenlemelerin tek çatı altında toplanarak, birbirleriyle uyumlaştırılması gerektiğini düşünülmektedir.

## KAYNAKLAR

- (1995). *554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname*. Kanun Hükmünde Kararname, Mevzuat Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü. Mart 30, 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.554.pdf> adresinden alındı
- (1951). *5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu*. Ankara: Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü. Mart 29, 2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.5846.pdf> adresinden alındı
- (2016). *6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Kanun. Haziran 2, 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/02/20160226-1.pdf> adresinden alındı
- Ağbal, N. (2018, Mayıs 16). *Bakan Ağbal: Katma Değer Vergisi İstisnası Getiriyoruz*. Milliyet.com: <http://www.milliyet.com.tr/bakan-agbal-katma-deger-vergisi-ekonomi-2622409/> adresinden alındı
- Akarca, A. (2012, Şubat 9). *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi ve Sigorta Destekleri*. Dünya: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/teknoloji-gelistirme-bolgelerindeki-vergi-ve-sigorta-destekleri/12268> adresinden alındı
- Akçura Değer, A. (2008, Mart 20). *Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Genel Bakış ve Son Gelişmeler*. Verginet.net: <https://www.verginet.net/dtt/1/ArzuAKCURADEGERSMMM-ArastirmaveGelistirmeFaaliyetlerineGenelBakisveSonGelismeler.aspx> adresinden alındı
- Altaş, H. E. (2014, Ocak 22). *Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Mevzuatımızdaki Destek ve Teşvikler ile Kurumsal Ar-Ge Teşvikleri*. Deloitte: <https://www.verginet.net/dtt/1/ar-ge-tesvik-mevzuat.aspx> adresinden alındı
- Altay, S. (2017). Soru ve Cevaplarla Ar-Ge Tasarım Faaliyetlerine Sağlanan Destek ve Teşvikler. *EY-Building a Better Working World*, s. 1-27. Nisan 23, 2018 tarihinde [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100\\_Soruda\\_Tesvik\\_2017/%24FILE/100\\_soruda\\_arge\\_2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_Soruda_Tesvik_2017/%24FILE/100_soruda_arge_2017.pdf) adresinden alındı
- \_\_\_\_\_ ve Gün, K. (2014). Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2014-15. *Building a Better Working World (EY)*, s. 250-254. Mayıs 28, 2018 tarihinde [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/\\$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide/$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf) adresinden alındı

- Arabaci, A. (2017, Eylül 20). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Verilen Teşvikler*. Haziran 5, 2018 tarihinde Alomaliye.com: <http://www.alomaliye.com/2017/09/20/teknoloji-gelistirme-bolgeleri-ve-verilen-tesvikler/> adresinden alındı
- Ar-ge ve Teknokent. (2018, Haziran 7). *Teknokentlerde Seri Üretim Faaliyetleri*. Ar-ge ve Teknokent: <http://www.argeteknokent.com/makaleler/teknokentlerde-seri-uretim-faaliyetleri-48.html> adresinden alındı
- Arslan, C. (2016). *Ar-Ge Tasarım ile Teknokentlerde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: ÜÇ S Basım Ltb. Şti.
- Avcı, O. (2017, Haziran). Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 85-106.
- Aytaşkın, B. (2016). *TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bal, B. (2015). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Özelinde Üniversite Spin-Of Şirketlerinin Kuruluşunu Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Türkiye Örneği*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başaran, C. (2010). *Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Türkiye'deki Uygulaması*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Nisan 16, 2018 tarihinde alındı
- Baştürk, K. (2012). *Vergi Teşvik Politikası ve Türkiye'de Ar-ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Mayıs 18, 2018 tarihinde alındı
- Bayraktaroğlu, H., Karaman, D., ve Kalkan, A. (2015). Ar-Ge Vergi Teşviklerinin Teknokentteki Girişimler Tarafından Değerlendirilmesi: Göller Bölgesi Teknokent Örneğinde Bir Araştırma. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(1), 231-241.
- Bilgili, F., ve Demirkapı, E. (2012). *Ticaret Hukuku Dersleri*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Bingöl, E. (tarih yok). *Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması*. Haziran 16, 2018 tarihinde [http://abmyod.aydin.edu.tr/makaleler/sayi\\_43/tms-38-maddi-olmayan-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-halka-acik-sirkette-uygulamasi.pdf](http://abmyod.aydin.edu.tr/makaleler/sayi_43/tms-38-maddi-olmayan-duran-varliklarin-muhasebelestirilmesi-ve-halka-acik-sirkette-uygulamasi.pdf) adresinden alındı



- Capitaldenetim & YMM. (2018). *Tüm Yönleriyle Ar-Ge Teşvikleri*. Mevzuat Bilgilendirme Sirküleri.
- Coşkun Arslan, M. (2006). *Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama*. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çaltekin, M. (2017). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları*. İstanbul: www.pkfistanbul.com.
- Çankır, B. (tarih yok). Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ve Uygulamaya İlişkin Özellikli Durumlar. *EY (Building a Better Working World)*. Haziran 5, 2018 tarihinde [http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1390523/agustos\\_makale2.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1390523/agustos_makale2.pdf) adresinden alındı
- Çetin, M., ve Işık, H. (2014, Ocak-Haziran). Türkiye ve Avrupa Birliği Ekonomilerinde Yenilikler ve Ar-Ge Teşviki: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*(166).
- Delichasanoglou, M. (2007). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Türkiye'de Gelişimi, Sağladığı Vergisel Avantajlar ve Bir Anket Uygulaması*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, A. (2018, Mart-Nisan). AB Ülkeleri İle Türkiye'de Ar-Ge Ve Yenilik Teşviklerinin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 231-250.
- Demir, Ş. (2012). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS (VUK Değerleme Yaklaşımı)* (Cilt 1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Deran, A., ve Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 73-95.
- Dericioğlu, M. K. (2011). *Fikri Haklar Kılavuzu 5*. İstanbul: İstanbul Sanayi Odası. [http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/5-Fikri\\_Haklar-225.pdf](http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/5-Fikri_Haklar-225.pdf) adresinden alındı
- Devlet Denetleme Kurulu. (2009). *4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uygulamalarının Değerlendirilmesi ile Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Çözümüne İlişkin Öneri Geliştirilmesi*. Devlet Denetleme Kurulu. T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu.
- Dil, Ş. (2014). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. <http://earsiv.okan.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/123456789/291/%C5%9Eeref%>

20D%C4%B0L%20%20%20%20%20%20%28%C4%B0%C5%9Fletme%20Y  
%C3%BCksek%20Lisans%20Tezi%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y  
adresinden alındı

Diliçikık, A. (2012). *Transfer Fiyatlaması ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Nisan 16, 2018 tarihinde alındı

Doğrusöz, B. (2018, Mayıs 16). *Makine-Teçhizat Teşviki*. Dünya.com: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/makine-techizat-tesviki/402152> adresinden alındı

Dursun, G. D., ve Akan, N. (2018, Ocak-Şubat). Teknokentlerde Girişimcilere Sağlanan Yararlar Vergisel Boyutta İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 41-53.

Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS TFRS'ye Geçiş Rehberi*. Ankara: Gazi Ktabevi.

Erdoğan, N. (Dü.). (2013). *Genel Muhasebe II*. Eskişehir.

Eren, M. (2011). *Türkiye'nin Teknolojik Gelişmesinde Teknoparklar ve Ar-Ge Desteği*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ertan, F. (2010). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler(KOBİ)'lere Sağlanan Kamusal Ar-Ge Teşvikleri: Kamusal Ar-Ge Teşviklerinin KOBİ'ler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bir Anket Çalışması*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ertem, B. (2014). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle İlgili Türkiye'deki Düzenlemelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Haziran 15, 2018 tarihinde alındı

Evcı, C. (2004). *Ar-Ge Vergi Teşvikleri*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eyyuboğlu, B. B., ve Günay Aktaş, S. (2016). Türkiye'de Teknoparkların Coğrafi Dağılım ve Yoğunluğu (2001-2015). *Eastern Geographical Review (Doğu Coğrafya Dergisi)*(35), 75-88.

Fidancı, N. (2017). Araştırma, Geliştirme (Ar-Ge) ve Tasarım Harcamalarının Vergisel Düzenlemeler ve Teşvikler Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 69-90.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (1984). *KDV Kanunu*. Kanun. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf> adresinden alındı

\_\_\_\_\_ (1992). *1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. Tebliğ. Haziran 17, 2018 tarihinde

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>  
adresinden alındı

\_\_\_\_\_ (2009). *Tax Incentives Regarding Research & Development In Turkey*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı. Mayıs 28, 2018 tarihinde <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxincentives.pdf> adresinden alındı

\_\_\_\_\_ (2011). *5746 sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Merkezinde Kullanılmak Üzere Alınan Demirbaşlara İlişkin Ayrılan Amortismanların Ar-Ge Harcaması Kapsamında Değerlendirilmesi*. Gelir İdaresi Başkanlığı. Temmuz 3, 2018 tarihinde <http://www.gib.gov.tr/node/91659> adresinden alındı

Göçer, İ., Kutbay, H., Gerede, C., ve Aslan, R. (2014, Temmuz-Aralık). Vergi Teşviklerinin Ar-Ge ve İnovasyona Etkisi:Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Analizi. *Maliye Dergisi*(167), 163-183.

Gökçen, G., Akgül, B. A., ve Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Gökdoğan, T. (2007). *KOBİ ve Ulusal Teknoloji Politikaları Çerçevesinde Teknoloji Geliştirme Bölgeleri: NUTS2 TR61 (Antalya-Isparta-Burdur) Düzeyi KOBİ'lerin Tutumları*. İşletme Anabilim Dalı. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Görkemli, H. N. (2011). *Bölgesel Kalkınmada Teknoparkların Önemi ve Konya Teknopark Örneği*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. Bursa: Türkmen Kitabevi.

\_\_\_\_\_ (2017). *Genel Muhasebe*. Ankara: Alfa Aktüel Yayınları Alfa Akdemi.

Hacettepe Teknopark. (tarih yok). *Destek ve Teşvikler*. Haziran 1, 2018 tarihinde <https://www.hacettepeteknokent.com.tr/tr/kurumsal/destek-ve-tesvikler> adresinden alındı

Hukuk Desteği. (2016, Ağustos 28). *Teknopark ve Yerinde Ar-Ge (Ar-Ge Merkezleri) Karşılaştırması*. Haziran 1, 2018 tarihinde <http://hukukdestegi.com/2016/08/28/teknopark-ve-yerinde-ar-ge-ar-ge-merkezi-karsilastirmasi/> adresinden alındı

Ildır, A. (2016). *5746 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kuruluşlarından Muhasebe Kayıtlarına Ar-Ge Merkezleri ve Vergisel Avantajları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- İncekara, A., Demez, S., ve Akyol, M. (2014). Ar-Ge Harcamalarına Yapılan Teşviklerin Etkinliği: Türkiye BRICS Ülkeleri Karşılaştırılmalı Analizi. *İktisat Politikası Araştırma Dergisi*, 1(2), 1-30.
- İraz, R., ve Oktay, E. (2004, Eylül). Bilgi ve Teknoloji Yönetimi Açısından Teknoparklara İlişkin Bir Misyona Tasarımı. *Ekonomik ve Teknik Dergi Standard*(513), 53-60.  
<https://statik.tse.org.tr/upload/tr/dosya/icerikyonetimi/4743/24042015162332-2.pdf> adresinden alındı
- Kahraman, A., Akın, E., Küçük, O., Büyüksekban, E., Çetinkaya, F., Uçak, H., . . . Döş, B. (2017). Investment In Turkey. *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*. Mayıs 28, 2018 tarihinde <https://www.kpmgvergi.com/PDF/Investment-in-Turkey/investment-in-turkey-2017.pdf> adresinden alındı
- Kalın, Ö. (2018, Ocak 19). *Ar-Ge Yenilik ve Tasarım İndirimi*. <http://www.omerkalın.com.tr/2018/01/19/ar-ge-yenilik-ve-tasarim-indirimi.html> adresinden alındı
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2006). *TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Haziran 15, 2018 tarihinde [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS\\_38\\_2017.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_38_2017.pdf) adresinden alındı
- Kamu-Üniversite-Sanayi İş Biliği (KÜSİ). (2018, Şubat). *Kalkınmada Anahtar Verimlilik Dergisi*(350). Nisan 23, 2018 tarihinde [http://anahtar.sanayi.gov.tr/Files/Pdfs/anahtar\\_subat\\_2018.pdf](http://anahtar.sanayi.gov.tr/Files/Pdfs/anahtar_subat_2018.pdf) adresinden alındı
- Karaçetin, Ö. E. (2016, Ağustos 10). *Ar-Ge ve Yenilik Reform Paketine İlişkin Yönetmelik Yayınlandı*. PwC Türkiye: <http://www.ikmagazin.com/n-383-pwc-turkiyede-bes-yeni-ortaklik.html> adresinden alındı
- Karakuzu Baytan, D. (2005). *Fikri Mülkiyet Hukuku: Kavramlar*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Kaya, Y. (2005). *Marka Değerleme Yöntemleri ve Markaların Mali Tablolara Alınmalarının Etkileri*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Kayalıdere, G. (2014). Türkiye'nin Teknoloji Politikalarında Teknoparkların Önemi ve Teknoparklara Yönelik Vergi Avantajları. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 75-96.

- Keleş, M. K., ve Tunca, M. Z. (2010). Türkiye'deki Teknokentlerin Mevcut Durumunun İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(11), 8.
- Kirday, H. (2018, Mayıs 1). *Ar-Ge Faaliyetlerinde Yeni Dönem*. Bilgili Denetim: <http://www.bilgilibilim.com/yymm-hilmi-kirday-yeni-makine-ve-techizat-aliminda-katma-deger-vergisi-ve-amortisman-tesviki.html> adresinden alındı
- Klasik Müzik*. (tarih yok). Temmuz 1, 2018 tarihinde <http://www.klasikmusiki.net/musiki-nedir/> adresinden alındı
- Koç, M., ve Koç, T. (2017). Does R&D Ependiture Matter On The Financial Development? Evidence From G8 Countries. *International Refereed Academic Social Sciences Journal*, 514(681), 45-60.
- Köker, F. H. (2009, 11 11). *Teknoparklar'da Vergi İndirim ve İstisnaları*. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/fahri/012/> adresinden alındı
- Köse, T., ve Ferhatoğlu, E. (2009). Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV)*, 79-112.
- Kutbay, H., ve Öz, E. (2017). Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Uygulanan Vergi Teşviklerinin Karşılaştırılması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 24(3), 783-802.
- (2008). *Law On Supporting Research and Development Activities*. Kanun. <https://www.slideshare.net/Teknoparkistanbul/law-on-supporting-rd-activities-5746-eng> adresinden alındı
- LinkedIn. (2018, Mart 17). *LinkedIn*. <https://www.linkedin.com/company/wainova---world-alliance-for-innovation/?originalSubdomain=tr> adresinden alındı
- MacDougall, D., ve Lee, S. (2017, April). Global Research & Development Incentives Group.
- Maliye Bakanlığı. (2015). *Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8)*. Maliye Bakanlığı. Haziran 17, 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150421-2.htm> adresinden alındı
- Medin, B. (2017, Temmuz). Dijital Dünyada Fikri Haklar Sorunu. *Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 7(2), 51-68. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/335522> adresinden alındı

- Mevzuat Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü. (1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu Kanun.*
- MÜHAK. (2018, Nisan 25). *Ar-Ge Merkezlerinde 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi.* <http://www.vmhk.org.tr/ar-ge-merkezlerinde-5746-sayili-arastirma-ve-gelistirme-faaliyetlerinin-desteklenmesi-hakkındaki-kanun-kapsamında-ar-ge-indirimi/> adresinden alındı
- odtuteknokent. (2018, Mart 12). Mart 12, 2018 tarihinde ODTÜ.TEKNOKENT: <http://odtuteknokent.com.tr/tr/hakkında/rakamlarla-dunyadaki-teknokentler> adresinden alındı
- Önder, R., ve Yıldız, A. (2017). 5520 ve 5746 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Ar-Ge Harcamalarının Vergisel Durumu. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 27(1), 141-158. Mayıs 17, 2018 tarihinde alındı
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.* Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özcan, T. (2014). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Vergi Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdemir, F. (2014). Ar-Ge Personelinin Ücretine İlişkin İstisnaların Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*(166), 159-173.
- Özdemir, Y. (tarih yok). Teknolojik İnovasyon Güdümlü ABD Ekonomisindeki Teknoparkların Ülke Kalkınmasındaki Rolü. 7-8. Mayıs 10, 2018 tarihinde <http://www.sanayisurasi.gov.tr/pdfs/teknolojik-inovasyon-gudumlu-amerika-birlesik-devletleri-ekonomisindeki-teknoparkların-ulke-kalkınmasındaki-rolu.pdf> adresinden alındı
- Peksavaş, M. (2012, Nisan). *Türkiye'de Sinaî Mülkiyet Haklarıyla İlgili Mevcut Teşvikler ve Yeni Teşvik Önerileri.* TUSİAD 40.
- Sanayi ve Araştırma Genel Müdürlüğü. (2018). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri.* Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. Mart 16, 2018 tarihinde <https://btgm.sanayi.gov.tr/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=974594c9-ced0-4507-bfc3-ad1844058d1d> adresinden alındı
- Sezer, A. (2017, Mayıs 9). *Ar-Ge Çalışanlarına İlişkin SGK ve Vergi Teşvikleri.* Mayıs 17, 2018 tarihinde Çalışma Barışı: <http://calismabarisi.com/is-ve-sosyal-guvenlik/ar-ge-calisanlarına-iliskin-sgk-vergi-tesvikleri/> adresinden alındı

- Sezer, Y. (2015, Ekim 30). *Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi*. Hairan 9, 2018 tarihinde Güncel Group: [www.guncelgroup.com.tr/makaleler/ar-ge-harcamalarinin-kayitlarda-izlenmesi/](http://www.guncelgroup.com.tr/makaleler/ar-ge-harcamalarinin-kayitlarda-izlenmesi/) adresinden alındı
- sistempatent*. (2018, Mart 29). <https://www.sistempatent.com.tr/fikri-haklar-nedir.aspx> adresinden alındı
- Sönmez, E. (2017, Kasım 10). *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanmakta Olan Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası Bu Bölgelerde Üretilen Gayri Maddi Hakların Patente veya Eş Değer Belgelere Bağlanması Durumunda Söz Konusu Olabilecek*. Çorum Haber: <http://www.corumhaber.net/teknoloji-gelistirme-bolgelerinde-uygulanmakta-olan-gelir-ve-kurumlar-vergisi-istisnasi-bu-bolgelerde-uretilen-gayri-maddi-haklarin-patente-veya-es-deger-belgelere-baglanmasi-durumunda-soz-konusu-olabilecek-makale,7547.html> adresinden alındı
- Şahin, E. (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- (2001). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu*. Kanun.
- (2017). *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Gayri Maddi Haklardan Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulanmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı*. Bakanlar Kurulu Kararı. Haziran 5, 2018 tarihinde <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-103.aspx> adresinden alındı
- Tepe, S. A., ve Zaim, H. (2016). Türkiye ve Dünya'da Teknopark Uygulamaları: Teknopark İstanbul Örneği. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(19), 3-4.
- Tezcan, K., ve Yanıktepe, B. (2006). Current Situation of R&D and Tax Incentives In Turkey. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(2), 267-282.
- TGBD. (2018, Ocak 27). *TGBD*. <http://www.tgbd.org.tr/WebContent/WebContent/4702> adresinden alındı
- The United Kingdom Science Park Association*. (2018, Mart 11). Mart 11, 2018 tarihinde UKSPA (Buildig-Technology-Business): <http://www.ukspa.org.uk/our-association/about-us> adresinden alındı
- Tiryakioğlu, B., Oğuz, A., Şehirali, F. H., Yalçınar, U. G., ve Işıklı, H. Ç. (2018). *Kobiler İçin Fikrî ve Sınai Mülkiyet Hakları*. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. Mart 29, 2018 tarihinde <http://fisaum.ankara.edu.tr/wp->

content/uploads/sites/247/2013/04/Kobiler-i%C3%A7in-Fikri-ve-S%C4%B1nai-M%C3%BClkiyet-Haklar%C4%B1.pdf adresinden alındı

TMSK Yayınları-5. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara.

Tokay, H. (2002). *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara.

Tunçay, B., ve Özcan, P. M. (2015). Türkiye’de Teknoparklara Yönelik Vergi İstisnaları. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 18(2), 41-55.

Türk Patent ve Marka Kurumu. (2018). *Marka*. Türk Patent ve Marka Kurumu. Mart 30, 2018 tarihinde <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/65F971CA-5A9F-49C1-A009-4F95FFD46AEF.pdf> adresinden alındı

Türkay, İ. (2017, Ekim 4). *Ar-Ge/ Tasarım/ Destek Personeline Ödenen Ücretlerde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki*. Mayıs 17, 2018 tarihinde <http://vergialgi.net/vergi/ar-ge-tasarim-destek-personeline-odenen-ucetlerde-gelir-vergisi-stopaji-tesviki/> adresinden alındı

Uygur, A. B. (2004). *Eser Sahibine Tanınan Haklara Getirilen Kısıtlamalar*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Vergidegündem. (tarih yok). *4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sağlanan Ar-Ge/Tasarım Destek ve Teşvikleri*. Haziran 1, 2018 tarihinde <http://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?b=/arge-tesvik-2017&publicationFile=&id=4743862&headerId=4743820&articleId1=4743846&articleId2=4743862&articleId3=4743888&articleId4=4743914&articleId5=&articleId6=&articleId7=&articleId8=&articleId9=> adresinden alındı

Vergigündem. (2018, Nisan 16). *5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Sağlanan Ar-Ge/Tasarım Destek ve Teşvikleri*. Vergigündem: <http://www.vergidegundem.com/tr/customPaper?b=/tr/customPaper?publicationFile=&publicationFile=&id=4743914&headerId=4743820&articleId1=4743846&articleId2=4743862&articleId3=4743888&articleId4=4743914&articleId5=&articleId6=&articleId7=&articleId8=> adresinden alındı

Yardımcıoğlu, M., ve Demirel Arıcı, N. (2008, Ocak [https://www.researchgate.net/publication/312538412\\_arastirma\\_ve\\_gelistirme\\_harcamalarinin\\_ve\\_maddi\\_olmayan\\_duran\\_varliklarin\\_TMS\\_38\\_Tekduzen\\_Muhasebe\\_Sistemi\\_ve\\_SPK\\_Tebliği'ne\\_Gore\\_Muhasebelestirilmesi\\_Islemlerinin\\_Karsilastirilmesi](https://www.researchgate.net/publication/312538412_arastirma_ve_gelistirme_harcamalarinin_ve_maddi_olmayan_duran_varliklarin_TMS_38_Tekduzen_Muhasebe_Sistemi_ve_SPK_Tebliği'ne_Gore_Muhasebelestirilmesi_Islemlerinin_Karsilastirilmesi)). *Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan*



*Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması.* ResearchGate: [https://www.researchgate.net/publication/312538412\\_arastirma\\_ve\\_gelistirme\\_harcamalarinin\\_ve\\_maddi\\_olmayan\\_duran\\_varliklarin\\_TMS\\_38\\_Tekduzen\\_Muhasebe\\_Sistemi\\_ve\\_SPK\\_Tebliği'ne\\_Gore\\_Muhasebelestirilmesi\\_Islemlerinin\\_Karsilastirilmesi](https://www.researchgate.net/publication/312538412_arastirma_ve_gelistirme_harcamalarinin_ve_maddi_olmayan_duran_varliklarin_TMS_38_Tekduzen_Muhasebe_Sistemi_ve_SPK_Tebliği'ne_Gore_Muhasebelestirilmesi_Islemlerinin_Karsilastirilmesi) adresinden alındı

Yasad. (2009, Aralık). *Mevcut Mevzuatta Yazılım Sektörüne Sağlanan Teşvik ve Desteklerle İlgili Sorunsallar.* Yazılım Sanayicileri Derneği: [http://www.yasad.org.tr/Content/UserFiles/Yasad\\_ArGe\\_Rapor-2009.pdf](http://www.yasad.org.tr/Content/UserFiles/Yasad_ArGe_Rapor-2009.pdf) adresinden alındı

Yavuz, B. (2010). *Ar-Ge Faaliyetlerine İlişkin Teşvikler ve Ar-Ge Giderlerinin UMS-TMS Kapsamında Mali Tablolara Yansıtılması.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldırım, M. (2010). *Gayrimaddi Haklar ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

\_\_\_\_\_ (2011). *Gayrimaddi Haklar ve Vergilendirilmesi.* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi. (2015). *Fikri Mülkiyet Hakları (Patent, Faydalı Model, Endüstriyel Tasarım, Marka, Telif Hakları).* İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Transfer Ofisi. Mart 30, 2018 tarihinde <https://www.yildiztto.com/pdf/fikri-haklar.pdf> adresinden alındı

Yılmaz, B. B. (2012, Ekim). Marka Değerinin Bİlançodaki Yeri ve Türkiye Muhasebe Standardı 38'e Göre Marka Muhasebesi. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*(97), 9-37.

Yusufoğlu, A. (2014). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kapsamında Teşvik Uygulamaları ve Ekonomiye Katkısının Değerlendirilmesi.* Maliye Anabilim Dalı. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüce, Ç. (2018, Mart 9). *Deloitte.* Mart 9, 2018 tarihinde <http://www.verginet.net/dtt/1/maliyet-paylasim-anlasmalari-ABD-uygulamasi.aspx> adresinden alındı

Yücel, S. (2013). *İnternet Sitelerinin Değerlemesinde TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Hükümlerinin Karşılaştırılması.* Düzce: Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## ÖZGEÇMİŞ

- Adı Soyadı** : ESMA ŞAHİN
- Doğum Yılı ve Yeri** : 1992 / TOKAT-NİKSAR
- Eğitim Durumu Lisans Öğrenimi** : Gaziosmanpaşa Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye Bölümü
- Yüksek Lisans Öğrenimi** : Gaziosmanpaşa Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü – İşletme Ana Bilim Dalı – Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
- Yabancı Dil** : İngilizce
- Bilimsel Faaliyetler** : Muhasebe Mesleğinin Medyadaki Yansımaları Üzerine Bir İnceleme
- İş Deneyimi** : YOK
- İletişim**
- E-Posta Adresi** : esmasahin1992@gmail.com